

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, Weimarer Straße 93, Tür 3, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 27.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 18.07.2016 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin [Schriftführerin] zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert:

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 wird die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für 2014 bis 2016 in folgender Höhe in Anspruch genommen:

Jahr	2012	2013	2014
Lohnsteuer	347,00 €	367,52 €	60,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2012 bis 2014 betragen:

Jahr	2012	2013	2014
Bemessungsgrundlage	10.283,27 €	13.068,47 €	14.128,97 €
Dienstgeberbeitrag	462,75 €	588,08 €	635,80 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	41,13 €	52,27 €	56,52 €

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) führt eine Karaoke-Bar.

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) für 2012 bis 2014 wurde u.a. (neben Abfuhrdifferenzen und Zahlungen von Strafen für die Geschäftsführerin) festgestellt, dass die Bf. mit dem laut Lohnkonten verfügbaren Personal nicht in der Lage gewesen sei, das Lokal während der Öffnungszeiten zu betreiben. Aufgrund der von der Prüferin ermittelten Fehlstunden wurden unter Ansatz der festgestellten Stundenlöhne die Bemessungsgrundlagen für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ermittelt.

Das Finanzamt erließ in der Folge Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2012 bis 2014 und folgte in diesen den Feststellungen der GPLA-Prüferin.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde trug die Bf. vor, das Lokal habe an sechs Tagen geöffnet, und zwar von Montag bis Donnerstag von 20 Uhr bis 2 Uhr, am Freitag und Samstag von 20 Uhr bis 4 Uhr. Die Berechnung der Prüferin sei von einer täglichen Öffnung von 8 Stunden ausgegangen. Die jährliche Öffnungszeit betrage aber durchschnittlich 2.080 Stunden und nicht rd. 2.500 Stunden.

Angesicht der Größe des Lokales (rund 40 Sitzplätze) sei der Betrieb grundsätzlich von der Bf. nahezu allein zu bewältigen. Die Auslastung liege bei weitem nicht bei 100%, sodass die Anmeldung des Diskjockeys als geringfügig und eines weiteren Kellners als Teilzeitkraft als durchaus gerechtfertigt und ausreichend erscheine.

Für die Bar gebe es mangels Auslastung keinen weiteren Beschäftigten, der Ansatz der Prüfung sei überhaupt nicht gerechtfertigt. Abfuhrdifferenzen müssten selbstverständlich nachbezahlt werden, die Berechnung der sogenannten Fehlstunden sei jedoch völlig aus der Luft gegriffen. Es gebe auch keine Hinweise, dass die vereinbarten Arbeitszeiten nicht eingehalten würden, was durch Aussagen der Angestellten bestätigt werden könne.

Die Bf. ersuche daher, die Bescheide dahingehend abzuändern, dass nur die Abfuhrdifferenzen berechnet würden und die sogenannten Mehrstunden außer Ansatz bleiben sollten.

Da dem Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 31.01.2017 nicht entsprochen worden war, wurde die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.07.2017 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung bestätigte das Finanzamt zwar die von der Bf. angegebenen Öffnungszeiten, wies jedoch darauf hin, dass (anhand der tageweise verbuchten Tageslosungen) die tatsächlichen Öffnungstage hätten festgestellt werden können. Die Verbuchung der Tageslosungen sei 2012 pro Bediensteten (bis zu 5 Dienstnehmer an manchen Öffnungstagen) erfolgt, ab dem Kalenderjahr 2013 sei die Gesamtlosung in einem Betrag pro Öffnungstag verbucht worden.

Trotz mehrmaliger Aufforderung seien keine Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt worden. Daher hätte nicht festgestellt werden können, welche Dienstnehmer an welchem Tag gearbeitet hätten.

Mithilfe der nur geringfügig angemeldeten Dienstnehmer hätten aus Sicht der GPLA die Öffnungszeiten nicht abgedeckt werden können.

Öffnungszeiten laut Firmen-Homepage in Verbindung mit den Losungstagen hätten pro Jahr folgende Gesamtstunden ergeben:

2012: 313 Tage - 2.504 Stunden

2013: 308 Tage - 2.464 Stunden

2014: 309 Tage - 2.472 Stunden

Um den Betrieb einer Karaoke- Bar aufrecht zu erhalten, sei ein gewisses Grundpersonal notwendig. Im Lokal gebe es 15 Tische für je 4 Personen, dazu Barhocker und laut Internet Platz für ca. 120 Besucher. Es gebe auch eine „Schmankerlkarte“. Dafür müsste auch Personal angestellt sein, um diese „Schmankerl“ zuzubereiten oder vorzubereiten.

Im Zuge der GPLA sei von folgendem Grundpersonal ausgegangen worden:

1 DJ, 1 Kellner, 1 Barbetreuer und die Geschäftsführerin

Eine Gegenüberstellung der Arbeitsstunden laut Lohnkonten und auch Arbeitsstunden der Geschäftsführerin zu den Öffnungszeiten laut Tageslosungen habe nachfolgend angeführte nicht erklärbare Personal-Fehlstunden ergeben:

2012: 3.883,50 Stunden

2013: 3.648,00 Stunden

2014: 3.040,50 Stunden

Mit Schriftsatz vom 31.01.2017 seien mit Frist 24.02.2017 ergänzende Fragen gestellt bzw. Unterlagen (wie Arbeitszeitaufzeichnungen und Tageslosungen) angefordert worden.

Da bislang keine Beantwortung erfolgt sei, sei den Feststellungen der Prüferin zu folgen und die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im Vorlageantrag erklärte die Bf., die auch in der Beschwerdeverentscheidung festgestellten Öffnungszeiten würden exakt 40 Stunden pro Woche ergeben, die im Durchschnitt von ihr zusammen mit einem Diskjockey, der bei schwachem Geschäftsgang auch nicht konstant erforderlich sei, abgedeckt werden könnten. Eine Bedarfsberechnung auf Grund von Internetangaben durchzuführen, erscheine nicht zielführend, insbesondere im Hinblick darauf, dass sich die tatsächlichen Gegebenheiten speziell an Wochentagen völlig anders darstellen würden und auch eine Küche für die Zubereitung von "Schmankerln" nicht vorhanden sei. Die Bf. würde hauptsächlich Studentinnen beschäftigen, die bedarfsorientiert abgerufen werden könnten und die auch bestätigen könnten, dass die wöchentlichen Arbeitszeiten nicht überschritten würden. Gegebenenfalls könne man sich davon überzeugen, dass der von der Prüfung angegebene Personalbedarf bei weitem nicht gegeben sei.

In diesem Zusammenhang verweise die Bf. auch auf die Tatsache, dass sich die Krankenkasse dieser Argumentation vollinhaltlich angeschlossen und die Vorschreibung der Beiträge ersatzlos gestrichen habe.

Sie ersuche daher, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Ein Lokalausgangsschein des Finanzamtsvertreters ergab, dass in der Karaoke-Bar der Bf. weder eine Küche vorhanden ist (der dafür vielleicht einmal verwendete Raum werde - so der darüber erstellte Bericht - als reiner Geträngelagerraum sowie Kühlagerraum gebraucht und sei mangels Kochgeräten auch gar nicht geeignet für Schmankerl o.ä.), noch die ursprünglich angenommene Anzahl der Sitzplätze (120) der Realität entspricht; tatsächlich sind laut Bericht ca. 60 Sitzplätze inkl. Bar vorhanden.

Der Finanzamtsvertreter hielt fest, dass auch die der Schätzung zu Grunde gelegten Öffnungszeiten nicht mit den tatsächlichen Öffnungszeiten übereinstimmten. So seien anstatt der von der Prüferin angesetzten 8 Stunden für jeden Öffnungstag lediglich durchschnittlich 6,67 Stunden pro Öffnungstag realistisch.

Dieses Stundenmittel für die auch bei der Prüfung zu Grunde gelegten Öffnungstage ergebe - abweichend von der Stundenanzahl laut GPLA - eine Reduktion der Gesamtstunden.

Darüber hinaus seien vom Finanzamtsvertreter die Angaben der Geschäftsführerin teilweise aber nicht in vollem Ausmaß berücksichtigt worden, weil nach wie vor keine Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt worden seien.

Für die Kalkulation für die Mindestbesetzung im Lokal sei nunmehr angesetzt worden:

- Die Geschäftsführerin zu 100% der Öffnungszeiten
- Personalstunden für Service im Ausmaß von einer Kraft für die gesamte Öffnungszeit
- Am Wochenende (Fr – Sa) zusätzlich eine Baraushilfe im Ausmaß von 30% der Gesamtstunden (52 Wochenenden im Jahr x 2 Tage = 104 Tage – entspricht ca. 1/3 der gesamten Stunden)
- Ein DJ für 70% der Öffnungszeiten (da dieser später komme und manchmal auch früher gehe)

Die Kalkulation ergebe somit eine wesentlich geringere Anzahl an Fehlstunden, was zu wesentlich geringeren Abgabendifferenzen gegenüber der Schätzung laut GPLA führe.

Auch diese Kalkulation sei jedoch eine Schätzung gem. § 184 BAO, da es noch immer keine Arbeitszeitaufzeichnungen gebe und daher eine genau Überprüfung der tatsächlich beschäftigten Dienstnehmer nicht möglich sei.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, im Sinne der obigen Feststellungen des Finanzamtsvertreters der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 19.09.2017 wurde die Bf. aufgefordert, zu der im Anhang übermittelten Kalkulation der belangten Behörde innerhalb von 3 Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses Stellung zu nehmen und ihre Ausführungen durch geeignete Beweismittel zu belegen.

Die Bf. äußerte sich jedoch bis zur mündlichen Verhandlung nicht.

In der mündlichen Verhandlung erläuterte der Finanzamtsvertreter nochmals seine im Zuge des Beschwerdeverfahrens erstellte Kalkulation, die er in seiner schriftlichen Stellungnahme dargestellt hatte. Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass die von der Bf. beschäftigten Diskjockeys nicht als Dienstnehmer gesehen worden seien, weil sie sich auch selbst nicht so sehen würden. Nach eingehender Diskussion erklärte die Bf., die Schätzung des Finanzamtsvertreters zu akzeptieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. betreibt eine Karaoke-Bar, in der sie je nachdem, wie viele Gäste das Lokal besuchen, neben einem Diskjockey auch Servierpersonal beschäftigt. Über diese Dienstverhältnisse führte sie keine Arbeitsaufzeichnungen.

Aufgrund der vom Finanzamt erstellten Kalkulation ist davon auszugehen, dass in den Jahren 2012 bis 2014 nicht sämtliche von der Bf. bezahlten Löhne Eingang in die Bemessungsgrundlagen für die einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gefunden haben.

Es wird ebenso davon ausgegangen, dass die im Rahmen des Beschwerdeverfahrens durch den Finanzamtsvertreter vorgenommene Schätzung den tatsächlichen Umständen in dem von der Bf. betriebenen Lokal am nächsten kommt.

Diese Schätzung geht von jährlichen Öffnungsstunden von 2.087 Stunden im Jahr 2012, 2.054 Stunden 2013 und 2.061 Stunden 2014 aus. Unter der Annahme, dass für den Betrieb der Bar ein Diskjockey in 70% der Öffnungsstunden, insgesamt eine Serviererin zu 100% und eine Barbetreuung in 30% der Öffnungsstunden notwendig waren, diese Tätigkeiten zum Teil von der während der gesamten Öffnungszeit im Lokal anwesenden Bf. selbst abgedeckt wurden, werden für 2012 962,50 Fehlstunden, für 2013 774 Fehlstunden und für 2014 157,50 Fehlstunden errechnet. Unter Heranziehung der von der Bf. üblicherweise bezahlten Löhne von durchschnittlich 6,67 € pro Stunde ergeben sich damit bisher nicht berücksichtigte Lohnaufwendungen in Höhe von 6.939,63 € für 2012 von 5.866,92 € für 2013 und von 1.209,60 € für 2014, um welche die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu erhöhen sind. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das von der Bf. beschäftigte Personal aus Teilzeitkräften mit relativ geringem Monatslohn bestand, wird die Lohnsteuer der bisher nicht berücksichtigten Lohnaufwendungen mit einem durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 5% berechnet.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen und der Schätzung der belangten Behörde sowie den Ausführungen der Bf. und ihres steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung. In dieser räumten sowohl die Bf. als auch ihr steuerlicher Vertreter ein, dass insbesondere die Entlohnung der Diskjockeys zum Großteil nicht in die

Bemessungsgrundlagen für die lohnabhängigen Abgaben eingeflossen seien, weil diese nicht als Dienstnehmer angesehen worden seien, und gerade in diesem Bereich auch zu einem erheblichen Teil Fehlstunden festgestellt wurden. Darüber hinaus erklärte sich die Bf. mit der ihr vorgelegten Schätzung einverstanden, weshalb das Schätzungsergebnis als durchaus zutreffend angesehen werden kann.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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.

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 (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Im Hinblick darauf, dass von der Bf. keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt wurden, war es der belangten Behörde unmöglich, anhand der von der Bf. vorgelegten, die Personalkosten betreffenden Unterlagen die Bemessungsgrundlagen für die lohnabhängigen Abgaben der genannten Jahre zu berechnen. Das Finanzamt war daher gezwungen, diese im Schätzungswege zu ermitteln. Es bediente sich dabei der in der oben angeführten Kalkulation dargestellten Berechnung jener Öffnungszeiten des Lokals, die durch die aus den Personalkosten errechneten Arbeitszeiten nicht abgedeckt waren, und ermittelte für diese Zeiten die entsprechenden Personalkosten, wobei weder die tatsächlichen Öffnungszeiten noch der dafür notwendige Personalbedarf den Aufzeichnungen der Bf. zu entnehmen waren.

Da sowohl die von der belangten Behörde ermittelten Öffnungszeiten als auch der Personalbedarf im Wesentlichen den Angaben der Bf. in ihren Schriftsätzen entsprechen und die tatsächliche Auslastung des Lokales im Rahmen eines Lokalausganges festgestellt wurde, erscheint die vom Finanzamt im Rahmen des Beschwerdeverfahrens durchgeführte Schätzung am besten geeignet, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Sie war daher sowohl der Ermittlung des Haftungsbetrages für Lohnsteuer als auch der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Grunde zu legen.

Der Haftungsbetrag für die Lohnsteuer und die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind daher folgendermaßen zu berechnen:

a) Haftung für Lohnsteuer:

Jahr	2012	2013	2014
------	------	------	------

zusätzlicher Lohnaufwand	6.939,63 €	5.866,92 €	1.209,60 €
Lohnsteuer (5%)	347,00 €	293,00 €	60,00 €

b) Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Jahr	2012	2013	2014
Bemessungsgrundlage lt. Bf.	3.343,64 €	7.001,55 €	12.823,37 €
Sachbezugswert lt. Finanzamt		200,00 €	96,00 €
Zuschätzung lt. Finanzamt	6.939,63 €	5.866,92 €	1.209,60 €
Bemessungsgrundlage	10.283,27 €	13.068,47 €	14.128,97 €

Daraus ergeben sich folgende Nachforderungen gegenüber der Selbstbemessung durch die Bf.:

aa) betreffend Dienstgeberbeitrag:

Jahr	2012	2013	2014
Dienstgeberbeitrag	462,75 €	588,08 €	635,80 €
- Selbstbemessung	- 150,46 €	- 142,48 €	- 588,24 €
Nachforderung	312,28 €	445,60 €	47,56 €

In dieser Nachforderung sind enthalten:

Jahr	2012	2013	2014
aus Zuschätzung lt. Finanzamt	312,28 €	264,01 €	54,43 €
aus Sachbezugswert lt. Finanzamt		9,00 €	4,32 €
aus Abfuhrdifferenz lt. Finanzamt		172,59 €	- 11,19 €
ergibt	312,28 €	445,60 €	47,56 €

bb) betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Jahr	2012	2013	2014
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	41,13 €	52,27 €	56,52 €
- Selbstbemessung	- 13,37 €	- 12,67 €	- 52,30 €
Nachforderung	27,26 €	39,60 €	4,22 €

In dieser Nachforderung sind enthalten:

Jahr	2012	2013	2014
------	------	------	------

aus Zuschätzung lt. Finanzamt	27,26 €	23,46 €	4,84 €
aus Sachbezugswert lt. Finanzamt		0,80 €	0,38 €
aus Abfuhrdifferenz lt. Finanzamt		15,34 €	- 1,00 €
ergibt	27,26 €	39,60 €	4,22 €

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.

Da im gegenständlichen Fall ausschließlich die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts (Schätzung des Lohnaufwandes) entscheidungswesentlich war, lagen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Dezember 2017