

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache ****, Adr., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 11. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 4. März 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom Datum, 000000, wurde über das Vermögen der ****KG mit Sitz in Adr1., der Konkurs eröffnet, und Frau Mag.^a MV., Rechtsanwältin in Adr2., als Masseverwalterin bestellt. Nach Aufhebung des Konkurses erfolgte am Datum1 die Löschung der Kommanditgesellschaft im Firmenbuch. Als unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist im Firmenbuch Frau ****, Adr., eingetragen. Geschäftszweig der ****KG war das Schneiden, Biegen, Flechten und Verlegen von Baueisen.

Anlässlich einer den Zeitraum 1. Juni 2009 bis 20. Oktober 2010 umfassenden Außenprüfung (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gelangte der Prüfer zu folgenden Feststellungen:

„TZ 1: Zuschätzung Überstunden-, Mehrarbeits-Entlohnung:

Aus den vorgelegten Stundenaufzeichnungen der Dienstnehmer sind - ausschließlich - nur die Normalstunden tageweise aufgezeichnet. Ein Ausweis der jeweiligen Dienstbeginn- und Endzeiten erfolgte dabei jedoch nicht.

Sehr wohl ausgewiesen wurden dabei Tage mit Schlechtwetterentschädigungsanspruch und konsumiertem Urlaub.

Aus den vorliegenden Beilagen zu den von der Firma erstellten Ausgangsrechnungen (bezeichnet als Lieferschein) sind neben den im Leistungszeitraum gesamt oder je Tag geleisteten Arbeitsstunden je Person, als Regiearbeit benannt, angeführt.

Diese Angaben weichen jedoch stark sowohl von den Stunden lt. vorgelegten Stundenlisten, als auch von der Anzahl der Personen entsprechend den Stundenlisten, ab. Es musste daher davon ausgegangen werden, dass die vorgelegten Stundenlisten nur aus formalen Gründen geführt wurden, ohne jedoch Bezug auf die tatsächlich erbrachten Arbeitsleistungen zu nehmen.

Sie stellten jedoch die Grundlage für die Abrechnung der Bezüge der Dienstnehmer dar.

Aus den vorgefundenen Regieleistungsberichten ist ersichtlich, dass die tägliche Arbeitszeit je Beschäftigtem zwischen 9 und 11 Stunden lag. Insbesondere ist dabei zu bedenken, dass eine Vielzahl von Bauaufträgen im Akkord abgearbeitet worden sind.

Im Vergleich mit der durchgeführten Bezugsverrechnung war ersichtlich, dass im gesamten Prüfungszeitraum

- nur in verschwindendem Ausmaß Mehrstunden (insgesamt 12 Stunden!)

- und keine Überstunden (!)

zur Abrechnung kamen.

Unterstützt durch die lt. Forderungsanmeldungen der Dienstnehmer im Insolvenzverfahren beantragten und geltend gemachten Überstundenleistungen der letzten zwei Monate (September und Oktober 2010) war daher von einer durchschnittlichen Arbeitszeit wöchentlich in Höhe von 50 Stunden auszugehen.

*Die Berechnungsgrundlage für die Nachverrechnung der Mehr- und Überstunden ergab sich aus der Summe der lt. Stundenlisten ausgewiesenen Soll-Stunden vermindert um die lt. Lohnverrechnung berücksichtigten Urlaubsstunden (Lohnart Urlaubsentgelt) und BUAK-Bezügen in Stunden. Die Verminderung der Stundenanzahl erfolgte, da die Abrechnung der genannten Nichtleistungsstunden in der Lohnverrechnung als Indiz der tatsächlichen Nichtleistungszeit betrachtet wurde. Dies im Besonderen deshalb, da teilweise die Abrechnung von Urlaubsstunden lt. Stundenlisten als Normalstunden (zB.: Jänner 2010 : DN **1 , **2 ; März 2010: **3 , **4 , **5) erfolgte, sodass für die Anrechnung der Nichtleistungszeiten nur jene Zeiten lt. Lohnverrechnung heranzuziehen waren.*

Berechnung: siehe Beilage Berechnung-Detail

Nachforderung : LSt-NF: 30756,21, DB-NF: 3740,62, DZ-NF: 299,25

TZ 2 : *Zuschätzung Bezüge nichtgemeldeter Personen:*

Aus den den Ausgangsrechnungen beiliegenden, als Lieferscheine bezeichneten, Detailaufstellungen über Regiestundenanzahl und Anzahl der Personen, sowie aus Leistungsscheinen namentlich angeführter Personen und Stundenanzahl war ersichtlich, dass für verschiedene Bauvorhaben Personen beschäftigt waren, welche entweder nicht oder erst in späterer Zeit als Dienstnehmer in der Lohnverrechnung geführt wurden.

Die sich aus den Aufstellungen ergebenden Stunden waren nachzuverrechnen, dabei war von einer Nettovereinbarung auszugehen, zumal diese Auszahlungen nicht im Rechenwerk der Firma ersichtlich waren. Auch aus den vorliegenden Eingangsrechnungen über Fremdleistungen konnten keine Daten darüber gewonnen werden.

An Dienstnehmer bezogenen Zahlungen erfolgten nur hauptsächlich Banküberweisungen, fallweise Barauszahlungen, im Übrigen waren nur Barentnahmen (Kassa, Bank) angeführt, deren Bestimmung nicht zugeordnet werden konnte.

Berechnung: siehe Beilage Berechnung-Detail

Nachforderung : LSt-NF: 13.580,48, DB-NF: 2.262,80, DZ-NF: 181,02

TZ 3 : Nachverrechnung Fremdleistungen:

Im Rechenwerk der Firma waren Eingangsrechnungen von Unternehmern ausgewiesen, welche als „selbstständige Eisenflechter“ ihre Tätigkeit in Rechnung stellten.

Auffallend war dabei, dass Tätigkeiten in Rechnung gestellt wurden, für welche es keine Entsprechung bei den erstellten Ausgangsrechnungen gab. So wurden Eingangsrechnungen bezahlt mit Leistungszeiträumen von Oktober bis Dezember 2009, jedoch die erste Ausgangsrechnung durch die Firma erst mit Ende Dezember 2009 erstellt, wobei ein Leistungszeitraum ab Mitte Dezember 2009 angeführt wurde.

Bei der durchgeführten Prüfung wurden die ausbezahlten Beträge als Bemessungsgrundlage für die Versteuerung herangezogen, da in diesen Fällen von Zahlungen von Arbeitslöhnen auszugehen war.

Berechnung: siehe Beilage Berechnung-Detail

Nachforderung : LSt-NF: 15.869,52, DB-NF: 3.017,77, DZ-NF: 241,42

TZ 4 : Zurechnung Bezüge allgemein :

Aufgrund der festgestellten Unstimmigkeiten zwischen der Anzahl Personen lt.

Lohnverrechnung und Anzahl Personen lt. verrechneten Regiearbeiten, war von einer durchschnittlichen Mehr-Anzahl an Personen im Ausmaß von 5 Personen auszugehen.

Es wurde dabei von einer Arbeitsleistung von rd. 10 Stunden je Arbeitstag entsprechend den vorliegenden Regieberichten/Leistungsberichten ausgegangen.

Als Zeitraum der Zurechnung waren die Monate Oktober 2009 bis August 2010, das sind 11 Monate heranzuziehen.

Mit dieser Zuschätzung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass nicht alle erbrachten Baustellenleistungen in Form von seitens der Firma erbrachten Leistungen (Ausgangsrechnungen) oder Leistungszukäufen (Eingangsrechnungen Fremdleistungen) im Rechenwerk der Firma aufgeführt wurden.

Berechnung: siehe Beilage Berechnung-Detail

Nachforderung : LSt-NF: 33.067,08, DB-NF: 4.800,06, DZ-NF: 384,00

TZ 5 : Neuberechnung Bezüge lt. Forderungsanmeldungen (IAF-Bezüge):

Die Bezüge der Dienstnehmer wurden bis einschließlich August 2010 durch die Firma ausbezahlt. Die derzeit noch offenen Bezüge/Bezugsteile der Dienstnehmer wurden im Insolvenzverfahren angemeldet.

Die Berechnung der Abgaben entfallend auf die genannten Bezüge erfolgte entsprechend den einschlägigen Bestimmungen des § 67 (8) EStG 1988 mit dem einheitlichen Lohnsteuersatz von 15 % Lohnsteuer.

Die Abgaben an DB und DZ waren ebenfalls neu zu berechnen und zur Vorschreibung zu bringen.

Berechnung: siehe Beilage

Nachforderung: LSt-NF: 6.351,61, DB-NF: 3.261,27, DZ-NF: 253,65“

Der Prüfer errechnete insgesamt folgende Nachforderungsbeträge:

Abgabenart	2009	2010
Lohnsteuer (L)	24.719,40	74.905,50
Dienstgeberbeitrag (DB)	4.302,43	12.780,09
Zuschlag zum DB (DZ)	344,19	1.022,40
Summe:	29.366,02	88.707,99

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und nahm den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ****KG mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 4. März 2011 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Mit Bescheid vom 9. Juni 2011 nahm das Finanzamt Frau ****, unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin), als Haftungspflichtige gemäß § 12 Bundesabgabenordnung (BAO) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der ****KG im Ausmaß von 118.074,01 Euro in Anspruch.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2011 wurde der dagegen erhobenen Berufung vom 11. Juli 2011 teilweise stattgegeben und die Haftungsschuld durch Verrechnung der Verteilungsquote (5,6%) von 7.255,91 Euro auf die älteste Abgabenschuld (Lohnsteuer 2009) auf 110.818,10 Euro eingeschränkt.

Die angesprochene Berufung der Haftungspflichtigen vom 11. Juli 2011 richtete sich auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch.

In dieser nunmehr als Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, zu erledigenden Berufung, soweit sich diese gemäß § 248 BAO gegen die Bescheide vom 4. März 2011 über den Abgabenanspruch richtete, brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) durch ihren ausgewiesenen Vertreter im Wesentlichen vor:

Die Einsicht in die Niederschrift der Schlussbesprechung bzw. in die Berichte und die in den Berichten enthaltenen Feststellungen habe ergeben, dass Prüfungen und Zuschätzungen erfolgt seien, dies insbesondere das Jahr 2009 betreffend, die nicht der Richtigkeit entsprechen würden. So sei richtigerweise die****KG bereits im Juli 2009

im Firmenbuch registriert worden, eine Tätigkeit sei jedoch erst im Dezember 2009 aufgenommen worden. Mit diesem Zeitpunkt sei auch die Gewerbeberechtigung erteilt worden.

Die Zuschätzungen vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2009 würden somit sämtlich nicht der Richtigkeit entsprechen.

Als Beweis würden nach Fristvorgabe die Anmeldungen der Mitarbeiter vorgelegt werden, diese würden sich beim ehemaligen Steuerberater befinden, der jedoch die Unterlagen nicht zur Verfügung stelle. Es benötige daher noch einen Zeitraum, diese Unterlagen vorzulegen.

Ebenso verhalte es sich mit dem Prüfbericht bezüglich der Lohnsteuerbeträge, DB und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010. Hier sei ebenfalls eine unrichtige Zuschätzung durchgeführt worden und würden daher die Ergebnisse dem vollen Inhalt und Umfang nach angefochten. Tatsächlich seien vom angemeldeten Personal jene Leistungen erbracht worden, die auch den Rechnungszeiträumen entsprechen würden. Die Zuschätzung der Bezüge sei daher unrichtig. Man sei daher unrichtig seitens des Finanzamtes davon ausgegangen, dass Leistungen für Zeiträume abgerechnet worden seien, in denen kein bzw. nicht ausreichend Personal beschäftigt worden sei, was zu einer Zurechnung von Bezügen für fiktive Personen geführt habe. Hier werde es Sache des Finanzamtes sein, jene Personen zu ermitteln, die fiktiv seitens des Finanzamtes angenommen worden seien. Eine Durchschnittsbetrachtung des Personals könne nicht herangezogen werden, da das angemeldete Personal aufgrund fachlicher Qualifikation jene Leistungen erbracht habe, die dem Leistungsumfang in den Rechnungen entsprechen würden.

Mit Vorhalt vom 6. April 2012 brachte das Finanzamt der Bf. eine Stellungnahme des Prüfers zu den Ausgangspunkten, Überlegungen und Schlussfolgerungen hinsichtlich der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Kenntnis und gab ihr Gelegenheit, sich dazu zu äußern.

Der Vorhalt der Abgabenbehörde blieb seitens der Bf. unbeantwortet.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Bf. mit Vorhalt vom 9. März 2016 ersucht, die in der Beschwerde angekündigten Beweismittel vorzulegen. Gleichzeitig wurden ihr - unbeschadet der in der Beschwerde erwähnten Einsicht in die Niederschrift

über die Schlussbesprechung bzw. in die Berichte und die in den Berichten enthaltenen Feststellungen - der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4. März 2011 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 2010 mit detaillierten Grundlagen für die Zuschätzung und einer Darstellung der Berechnung übermittelt und ihr Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

Dieser Vorhalt blieb wiederum unbeantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Aus § 248 BAO ergibt sich, dass die zur Haftung herangezogene Bf. den gegen sie geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen kann.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967). Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (Abs. 5 leg. cit.)

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG).

Gemäß § 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.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Abs. 3 der bezeichneten Gesetzesstelle ist u.a. dann 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.

Mit dem Vorbringen, es seien Zuschätzungen erfolgt, die nicht der Richtigkeit entsprechen würden, wendet sich die Beschwerde gegen die von der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Aus den im Zuge der Lohnsteuerprüfung eingesehenen und ausgewerteten Unterlagen (Arbeitszeitaufzeichnungen, Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Regieleistungsberichte, Forderungsanmeldungen von Dienstnehmern im Insolvenzverfahren) ging u.a. hervor, dass von den Dienstnehmern der ****KG Überstunden oder Mehrstunden geleistet wurden, welche nicht in den Lohnkonten erfasst waren, Personen für diverse Bauvorhaben beschäftigt waren, ohne diese als Dienstnehmer in der Lohnverrechnung zu führen, und die Zahlung von Arbeitslöhnen als Fremdleistungen verbucht wurde.

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

Die Bf. führt im Wesentlichen ins Treffen, die Zuschätzungen vom 1. Oktober 2009 bis 31. Dezember 2009 würden nicht der Richtigkeit entsprechen, weil die ****KG ihre Tätigkeit erst im Dezember 2009 aufgenommen habe. Auch für das Jahr 2010 sei die Zuschätzung der Bezüge unrichtig, weil vom angemeldeten Personal tatsächlich jene Leistungen erbracht worden seien, die auch den Rechnungszeiträumen entsprechen würden.

Dem ist entgegen zu halten, dass anlässlich der Lohnsteuerprüfung Ein- und Ausgangsrechnungen sowie Zahlungsbelege vorgefunden wurden, die sich auf Zeiträume vor dem behaupteten Tätigkeitsbeginn bezogen. Im Übrigen hat bereits der Prüfer die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Darstellung der Berechnung ausführlich dargestellt. Auf diese Ausführungen im Prüfbericht, in den Beilagen zum Prüfbericht sowie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und deren Beilagen wird verwiesen und werden diese zum Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt.

Wie sich aus den Beschwerdeaussführungen ergibt hatte die Bf. Einsicht in die Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. in den Prüfbericht und die darin enthaltenen Feststellungen. Auch die rechnerische Darstellung der in den Streitjahren vorgenommenen Schätzungen wurde der Bf. sohin zur Kenntnis gebracht. Zudem brachte ihr die Abgabenbehörde mit Vorhalt vom 6. April 2012 eine Stellungnahme des Prüfers zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Kenntnis und gab ihr Gelegenheit, sich dazu zu äußern. Auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde das Parteiengehör gewahrt und der Bf. die Möglichkeit geboten, begründete Überlegungen gegen das Schätzungsergebnis bzw. einzelne Elemente der Schätzung vorzutragen.

Sie war demnach dazu in der Lage, sich zu den Ausgangspunkten, Überlegungen, Schlussfolgerungen und zu den Schätzungsergebnissen zu äußern. Die Bf. war auch nicht daran gehindert, die behaupteten Unrichtigkeiten darzulegen und plausibel zu machen. Derartige Äußerungen wären im Übrigen auch geboten gewesen, zumal der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens die Bf. nicht von ihrer Verpflichtung befreit, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes (auch hinsichtlich einer Schätzung gemäß § 184 BAO) beizutragen (vgl. etwa VwGH 17.10.1991, 91/13/0090).

Zudem kam sie im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht auch der von ihr in der Beschwerde angekündigten Beweismittelvorlage nicht nach.

Es wäre daher an der Bf. gelegen, im konkreten Fall etwas vorzubringen, was die Unrichtigkeit des Schätzungsergebnisses aufzeigte. Das allgemein gehaltene Beschwerdevorbringen, die Zuschätzungen würden nicht der Richtigkeit entsprechen, kann der Beschwerde schon deswegen nicht zum Erfolg verhelfen.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Linz, am 28. April 2016