



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Dr. Gerhard Lebitsch, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. März 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Auf Grund einer am 27. März 2000 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt dem Haftungspflichtigen mit Bescheid vom 14. April 2000 insgesamt einen Abgabebetrag von S 46.509,00 zur Zahlung vor. Begründet wurde diese Nachforderung u.a. damit, dass der Haftungspflichtige im Zeitraum von Juli 1997 bis März 1998 zwei Personen in einem Dienstverhältnis beschäftigt hätte, ohne die an sie ausbezahlten Löhne der Besteuerung zu unterwerfen.

In der rechtzeitig gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vertrat der Haftungspflichtige die Auffassung, aus einem Erkenntnis des Unabhängigen Verwaltungssenates ergäbe sich, dass eine Beschäftigung der in Rede stehenden zwei Personen lediglich im Zeitraum 24. bis 31. März 1998 anzunehmen sei. Er ersuche daher, die an die beiden Arbeitnehmer ausbezahlten Bezüge nur für diesen Zeitraum in die "Fehlberechnungen" miteinzubeziehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2000 wurde der Berufung keine Folge gegeben. Seitens des Finanzamtes wurde auf das genannte Erkenntnis des Unabhängigen

Verwaltungssenates verwiesen, nach welchem "sich die beiden Ausländer unstrittigerweise jedenfalls über ein Jahr (wenn auch mit einigen allfälligen Unterbrechungen) in Österreich aufgehalten" hätten.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig gab er bekannt, dass gegen die Entscheidung des Unabhängigen Verwaltungssenates Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden wäre und die Beschäftigung der beiden in Rede stehenden Personen bestritten werde.

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte den Berufungswerber mit Schreiben vom 11. September 2003 um Bekanntgabe, ob das gegenständliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bereits ergangen sei und bot gleichzeitig die Möglichkeit allfällige zusätzliche Beweismittel oder Argumente für die Erhärtung des in der Berufung vertretenen Rechtsstandpunktes vorzubringen. In Beantwortung dieses Schreibens ersuchte der Berufungswerber um Aussetzung der Entscheidung über die Berufung gem. § 281 BAO.

Mit Bescheid vom 25. September 2003 wurde die Entscheidung über die Berufung ausgesetzt.

Im Schreiben vom 17. November 2003 teilte der Berufungswerber mit, dass das bezughabende Erkenntnis nunmehr ergangen sei und übermittelte eine Kopie desselben. Nach telefonischer Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter wurde eine zusätzliche schriftliche Stellungnahme zur Berufung bis Mitte Jänner 2004 in Aussicht gestellt.

Am 15. Jänner 2004 wurde sodann die Meinung vertreten, aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergäbe sich, dass die beiden Arbeitnehmer im Privathaus des Berufungswerbers "gratis" gewohnt hätten und von ihm gepflegt worden seien. Ein "sonstiges Entgelt" wäre nicht bezahlt worden. Aus diesem Grund wären in die Bemessungsgrundlage für die Lohnabgaben lediglich Quartier und Verpflegung einzubeziehen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.10.2003, 2000/09/0035, ergibt sich zweifelsfrei, dass der Berufungswerber die beiden ausländischen Staatsbürger in dem, den Gegenstand des höchstgerichtlichen Verfahrens bildenden Zeitraum beschäftigt hat. Diese Tatsache ergibt sich auch aus der Berufung, in der weder bestritten wird, dass die beiden Personen im Betrieb tätig gewesen sind, noch dass eine Entlohnung in Höhe des vom Finanzamt angesetzten Ausmaß bezahlt wurde. Einziger Berufungspunkt war der Zeitraum der

Beschäftigung. Von diesen Feststellungen ausgehend ergibt sich im vorliegenden Fall nunmehr folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

- Die beiden ausländischen Staatsbürger arbeiteten seit 1. Juli 1997 im Betrieb des Berufungswerbers.

Dies ergibt sich aus der Aussage des Berufungswerbers vom 15. Oktober 1998 (*"... seit dem Jahr 1997 ..."*), der Aussage des Sohnes des Berufungswerbers (*"... Ich könnte heute nicht mehr angeben, ob die beiden Ausländer schon seit Sommer 1997 im Betrieb tätig gewesen sind. Ich glaube, dass sie erst im Herbst 1997 in den Betrieb gekommen sind. ..."*), der Aussage einer als Lehrling im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmerin (*"Ich habe bis etwa November 1998 im Betrieb des Berufungswerbers gearbeitet. ... Ich nehme an, dass die beiden bereits ein Jahr im Betrieb tätig gewesen sind, als ich ausgeschieden bin."*) und aus Kopien des Reisepasses eines der beiden ausländischen Staatsbürger Fahrten nach Österreich ab dem zweiten Halbjahr 1997 ergeben sowie einer Anzeige des ÖGB an die zuständige Bezirkshauptmannschaft. Auch hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich auf eine Beschäftigung ab 1. Juli 1997 hingewiesen und wurden seitens des Berufungswerbers keinerlei Beweismittel vorgelegt, die auf eine erst später begonnene Beschäftigung hinweisen würden. Auch wurde in keiner Weise ein Versuch unternommen, einen späteren Beschäftigungsbeginn glaubhaft zu machen. Letztlich wurden trotz ausdrücklichem Hinweis auf einen Beschäftigungsbeginn mit 1. Juli 1997 in der Berufungsvorentscheidung im Vorlageantrag keinerlei Einwendungen mehr dagegen erhoben. Dass der Unabhängige Verwaltungssenat seiner Entscheidung über die Dauer der Beschäftigung lediglich einen Zeitraum von knapp zwei Monaten (24. 3. 1998 bis 20. 5. 1998) als bewiesen zu Grunde legte, ergibt nicht zwingend, dass außerhalb dieser Zeiten jedenfalls keine Beschäftigung erfolgte. Vielmehr steht nach den Aussagen aller im Zuge der einschlägigen Verfahren vernommenen Zeugen, ja sogar nach jener des Berufungswerbers selbst fest, dass die Beschäftigung bereits im Jahr 1997 begonnen hat.

- Die beiden ausländischen Staatsbürger standen in einem Dienstverhältnis zum Berufungswerber.

Für die steuerliche Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses kommt es nicht darauf an, wie die Art der Beschäftigung im Hinblick auf andere Rechtsvorschriften zu beurteilen ist. Entscheidend ist lediglich, ob die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt sind. Danach liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine

Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Im gegenständlichen Fall ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass die beiden ausländischen Staatsbürger im Betrieb des Berufungswerbers als Arbeitnehmer beschäftigt wurden. Sie arbeiteten im Betrieb mit den Arbeitsmitteln des Berufungswerbers und waren in den Organismus des Betriebes eingegliedert, weil sie die Anfertigung von Schubladen zu erlernen hatten (wie wäre eine Einschulung möglich, wenn keine anderen Personen entsprechende Anweisungen geben würden) und nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat auch während der Öffnungszeiten im Betrieb tätig waren. Auch wurde seitens des Berufungswerbers in keiner Weise dargetan, ja nicht einmal behauptet, die beiden ausländischen Staatsbürger hätten in irgendeiner Weise ein Unternehmerrisiko getragen. Letztlich wurde sogar in der Berufung nicht bestritten, dass ein Beschäftigungsverhältnis in der Art eines Dienstverhältnisses vorgelegen hat (*"... der beiden Arbeitnehmer ..."*) und wurde der Einwand im Vorlageantrag lediglich unbegründet und mit dem Hinweis auf ein offenes Verfahren beim Verwaltungsgerichtshof gemacht. Aber gerade der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem diesen Fall betreffenden Erkenntnis ausdrücklich ausgeführt, dass die beiden ausländischen Staatsbürger nach einer Einschulung **im Produktionsprozess eingegliedert** Schubladen erzeugt haben.

- Der Berufungswerber hat die – von ihm selbst eingestandenen und somit unbestrittenen – geldwerten Vorteile (kostenlose Beistellung von Kost und Unterkunft) nicht in ein Lohnkonto aufgenommen und keiner Besteuerung unterzogen.
- Weiters blieb der Berufungswerber während des gesamten Verwaltungsverfahrens vor den Finanzbehörden jegliche Nachweise schuldig, die für eine exakte Abrechnung der den zwei ausländischen Staatsbürgern zugeflossenen Arbeitslöhne notwendig wären.
- Die beiden ausländischen Staatsbürger wurden (zumindest teilweise) nicht im Privathaus des Berufungswerbers untergebracht, sondern in angemieteten Pensionszimmern (siehe Feststellungen des zuständigen Gendarmeriepostens hinsichtlich der Unterkunftsnahme in einer Pension im Zeitraum Jänner bis April 1998).

Zusammenfassend ist im gegenständlichen Fall jedenfalls festzustellen, dass der Berufungswerber während sämtlicher Verwaltungsverfahren stets nur bestrebt war, die

tatsächlichen Umstände der Beschäftigung zu verschleiern und keinerlei Beweismittel vorlegte. Auch wurde mit Ausnahme von unbelegten Behauptungen an der Aufklärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes in keiner Weise mitgewirkt.

Nach § 184 Abs. 1 BAO besteht, sofern die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, die Verpflichtung, diese zu schätzen. Dies trifft insbesondere zu (Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung), wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Letztlich 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.

Im gegenständlichen Fall kann die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, da – wie ausgeführt – der Berufungswerber weder wahrheitsgemäße Aufklärung gegeben hat noch ein Lohnkonto, zu dessen Führung er nach § 76 EStG 1988 verpflichtet gewesen wäre, vorgelegt wurde. Wenn nun die Abgabenbehörde erster Instanz ihrer Schätzung der an die beiden ausländischen Staatsbürger bezahlten Arbeitslöhne einen Bruttostundensatz von S 78,30 bei Annahme einer 40-Stunden-Woche zu Grunde legt und dadurch eine monatliche Bemessungsgrundlage von S 13.562,00 festlegt, entspricht dies zweifellos annähernd den tatsächlichen Verhältnissen. Einerseits steht nämlich unbestritten fest, dass den beiden Arbeitnehmern kostenlos Unterkunft und Verpflegung gewährt wurde. Entgegen den Behauptungen des Berufungswerbers wurden die beiden ausländischen Staatsbürger jedoch nicht durchgehend in seinem privaten Haushalt untergebracht, sondern (hauptsächlich) in einem angemieteten Pensionszimmer (siehe Anzeige des zuständigen Gendarmerieposten für den Zeitraum Jänner bis April 1998). Inwieweit und in welchem Ausmaß tatsächlich eine Unterbringung im Privathaus des Berufungswerbers erfolgte, lässt sich mangels Aufklärung durch diesen genauso wenig feststellen, wie die tatsächliche Verköstigung im Haushalt des Berufungswerbers. In Verfahren vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat und in der Folge vor dem Verwaltungsgerichtshof war nicht entscheidend, ob neben diesen eingestandenen Vorteilen aus dem Dienstverhältnis noch weitere Bezüge zugeflossen sind. Dies aus dem einfachen Grund, dass für die in dem genannten Verfahren zu beurteilende Verwaltungsübertretung bereits ein Zufluss in Form von kostenloser Unterkunft und Verpflegung ausreichend ist. Daraus den Schluss zu ziehen, dass

zwingend keine weiteren Gelder oder geldwerte Vorteile zugeflossen sind, ist jedoch verfehlt. Einerseits ist es nämlich völlig absurd, dass sich zwei Arbeitnehmer nur gegen Gewährung von Kost und Logis aber ansonsten kostenlos dazu bereit erklären, in einem Betrieb Arbeitsleistungen zu erbringen. Eine derartige Annahme widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Zum Anderen wäre nicht erklärlich, wie die beiden Ausländer, welche sich über Monate in Österreich aufgehalten haben, ihren – ausgenommen Unterkunft und Verpflegung – übrigen Lebensunterhalt bestritten haben sollten. Es ist nämlich bei einem derart langen Arbeitseinsatz zweifellos notwendig auch einmal Bekleidung oder Hygieneartikel anzuschaffen. Auch entspricht es den Gepflogenheiten nach Feierabend ab und zu ein oder mehrere Getränke zu konsumieren. Zudem steht fest, dass die beiden ausländischen Staatsbürger mit ihrem eigenen Kraftfahrzeug angereist sind und dieses täglich auch für Fahrten zum Betrieb des Berufungswerbers und für Fahrten in ihr Heimatland verwendet haben (Aussage im Verfahren vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat). Allein aus diesem Grund entstanden Ausgaben, die wohl ohne Entlohnung durch den Berufungswerber nicht bestritten hätten werden können. Auch ist anzunehmen, dass im Heimatland der beiden Ausländer Ausgaben zu bestreiten waren (Wohnung – lt. seitens des Berufungswerbers vorgelegtem Gesellschaftsvertrag verfügten beide Ausländer über getrennte Wohnsitze, Telefon, Strom, ...), welche ohne Barlohn nicht bestritten werden hätten können. Letztlich war es den beiden Ausländern noch möglich in ihrem Heimatstaat Ende des Jahres 1997 eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (zusammen mit dem Berufungswerber und seinem Sohn) zu gründen und die Geldeinlagen in voller Höhe in bar zu leisten.

Aus dem Zusammenhalt dieser Überlegungen ergibt sich zwangsläufig, dass die beiden ausländischen Staatsbürger jedenfalls neben der freien Unterkunft und Kost in Österreich noch zusätzliche Gelder oder geldwerte Vorteile erhalten haben müssen, um die ihnen erwachsenden Kosten bestreiten zu können. Nachdem aber auf Grund der Sachverhaltsfeststellungen in den Verwaltungsverfahren weiter feststeht, dass sie jedenfalls den absolut überwiegenden Teil ihrer Zeit im Betrieb des Berufungswerbers gearbeitet haben, blieb wohl keine Zeit andere Einnahmequellen zu erschließen, weshalb diese finanziellen Mittel vom Berufungswerber zugewendet worden sein müssen. Da aber der Berufungswerber – wie bereits dargestellt – lediglich die Stellung von Unterkunft und Kost zugesteht und dabei nicht einmal die Unterbringung in einer Pension und die dafür aufgewendeten Mittel bekannt zu geben bereit war, sondern die Behauptung aufgestellt wird (siehe Aussage des Sohnes des Berufungswerbers), die beiden Ausländer wären ausschließlich im Privathaus untergebracht worden, kann der Abgabenbehörde erster Instanz kein Vorwurf hinsichtlich der Schätzung

gemacht werden, wenn sie ihren Überlegungen den Stundenlohn eines Hilfsarbeiters nach der Einstufung durch die Krankenkasse zu Grunde legt. Mit dieser Einstufung der Höhe der Bezüge liegt das Finanzamt wohl am unteren Rand des Zulässigen, zumal von diesem Stundensatz sowohl die Stellung von Unterkunft und Kost als auch der ausbezahlte Barlohn umfasst ist.

Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; VwGH 23.4.1998, 95/16/0222) ändert jedoch nichts an deren Zulässigkeit. Es muss nämlich der, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 22.4.1998, 95/13/0191; VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Abschließend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber in seiner Berufung gegen die Schätzung der Abgabenbehörde keinerlei Einwände erhoben hat, sondern lediglich den Zeitraum der Beschäftigung bestritt. Auch kann der im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgebrachte Einwand hinsichtlich der Höhe der Entlohnung der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da sich dieser, gleich wie der Einwand hinsichtlich der Beschäftigungsdauer, auf die Ergebnisse eines anderen verwaltungsbehördlichen Verfahrens stützt, in welchem jedoch Überlegungen hinsichtlich tatsächlicher Höhe der Entlohnung und tatsächlicher Dauer der Dienstverhältnisse keine entscheidende Rolle gespielt haben und sich die diesbezüglichen Textpassagen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes lediglich auf die Wiedergabe eines anderen VwGH-Erkenntnisses bzw. auf die Aussagen des Berufungswerbers im Verwaltungsverfahren – welche jedoch, wie bereits oben ausgeführt, weder belegt noch als glaubwürdig anzusehen sind - beschränken.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 4. Feber 2004