

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Heinz Neuböck Wthrd GmbH 1010 Wien, Bauernmarkt 24, über die Beschwerde vom 30.12.2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2.11.2010 betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 und 2008, Steuernummer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 7.7.2008 wurde ein Strafantrag der belangten Behörde gegen die Geschäftsführerin Frau GF der Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) an das Magistratische Bezirksamt gestellt wegen illegaler Beschäftigung von Ausländern gem. § 3 Abs. 1 AuslBG. Bei einer Kontrolle der Baustelle seien zwei slowakische Staatsbürger, zwei Brüder, Herr P und Herr M, in verschmutzter Arbeitskleidung angetroffen worden, die angegeben hätten, als Maler für die Bf seit dem Kalenderjahr 2006 tätig zu sein. „Chef“ sei Herr C, die tägliche Arbeitszeit betrage 8 Stunden, es gäbe keine freie Zeiteinteilung und sie hätten einen Stundenlohn von 15 €.

In einer Niederschrift mit der KIAB (nunmehrige Finanzpolizei) am 15.5.2008 gab Herr C insbesondere an, dass die Brüder seit drei Jahren als „selbständige Arbeiter“ tätig seien, es keine Werkverträge gebe und er die Qualitätskontrolle durchführe und das Material zur Verfügung stelle.

Am 27.8.2009 erließ der Magistrat Wien ein diesbezügliches Straferkenntnis gegen die Geschäftsführerin wegen illegaler Ausländerbeschäftigung nach § 28 Abs: 1 Z 1 lit.a iVm § 3 Abs 1 AuslBG.

Die belangte Behörde erließ am **2.2.2009** einen Bescheid über einen Prüfungsauftrag betreffend der Bf unter Berufung auf § 147 Abs. 1 BAO, demzufolge bei jedem, der zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, diese jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen kann.

Im Zuge der Ermittlungen wurden die Brüder um Auskunft ersucht, die nicht erteilt wurde, da die Schreiben mit Rsb zugestellt, aber als unbehoben retourniert wurden.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.10.2010** wurden die Fremdleistungen (2007 und 2008) betreffend der Brüder seitens der belangten Behörde als Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 angesehen und es erfolgte die Nachverrechnung der Lohnsteuer laut Tarif, des Dienstgeberbeitrages, Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer, Sozialversicherung und MV.

Begründet wurde dies damit, dass die für ein Dienstverhältnis typischen Merkmale, wie Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und fehlendes Unternehmerrisiko auf Grund der Aussagen des Angestellten C sowie der beiden Brüder vorgelegen seien. Insbesondere dass die Brüder keiner freien Zeiteinteilung unterlagen, dass sie bei fixer Arbeitszeit von 9 h bis 17 h bei fixem Stundelohn unter laufender Kontrolle gearbeitet hätten, ihnen Material zur Verfügung gestellt worden wäre, ohne das sie die Tätigkeiten nicht ausführen hätten können etc. würde typisch für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sein. Demzufolge waren die Brüder bei der Kranken- und Sozialversicherung (BMSVG) anzumelden und im Zuge der GPLA erfolgte die Nachverrechnung.

Am 2.11.2010 erfolgte der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Begründet wurde dieses mit dem Inhalt der Ausführungen bei der Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Am 2.11.2010 ergingen im Zuge dessen auch die verfahrensgegenständlichen Bescheide betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 14.829 € und für das Jahr 2008 in Höhe von 7.417,84 € sowie die Bescheide zur Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und diverse Bescheide wegen Säumniszuschlages.

Nach Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist betreffend die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2007 und 2008 sowie die

Haftungsbescheide für die Jahre 2007 und 2008 wurde schließlich **am 30.12.2010** nur gegen die Haftungsbescheide 2007 und 2008 **Berufung erhoben**. Begründet wurde die Berufung damit, dass die in den bekämpften Bescheiden festgesetzte Lohnsteuer laut dem dazu übermittelten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Zeiträume 2007 und 2008 in unrichtiger Höhe festgesetzt worden sei. Laut der der Bf vorliegenden Unterlagen und Berechnungen betrage die einzubehaltende bzw. festzusetzende Lohnsteuer für 2007 9.199 € und für 2008 1.772 €. Auf die Nachreichung von der Bf erstellter Detailberechnungen wurde hingewiesen und beantragt, die bekämpften Bescheide im Sinne der Berufung abzuändern.

Die belangte Behörde ersuchte mit Vorhalt vom 14.1.2011 um Übermittlung der genannten Detailberechnungen, die am 8.2.2011 erfolgte.

Darin gab die Bf für das Jahr 2007 bekannt, dass im Zuge der GPLA Prüfung bei Herrn M ein Jahresbruttobezug von 33.337,50 € unterstellt worden sei, was einem monatlichen Grundgehalt von brutto 2.381,50 € entspreche. Unter Berücksichtigung der Arbeitnehmerbeträge zur Sozialversicherung (welche im Zuge der GPLA-Prüfung ebenfalls festgesetzt worden seien) ergebe sich ein monatlicher Lohnsteuerabzug von 419,75 €, jährlich 5.245 €.

Für Herrn P gab die Bf an, dass im Zuge der GPLA Prüfung ein Jahresbruttobezug von 26.265 € unterstellt worden sei, was einem monatlichen Grundgehalt von brutto 1.876 € entspreche. Unter Berücksichtigung der Arbeitnehmerbeträge zur Sozialversicherung (welche im Zuge der GPLA-Prüfung ebenfalls festgesetzt worden seien) ergebe sich ein monatlicher Lohnsteuerabzug von 255,50 €, jährlich 3.222 €.

Für das Jahr 2008 gab die Bf an, dass bei Herrn M im Zuge der GPLA Prüfung ein Jahresbruttobezug von 10.372,50 € unterstellt worden wäre, was einem monatlichen Grundgehalt von brutto 741 € entspreche und auch ohne Berücksichtigung des Arbeitnehmerbeitrages zur Sozialversicherung sich hier kein Lohnsteuerabzug ergebe. Bei Herrn P wäre im Zuge der GPLA Prüfung ein Jahresbruttobezug von 16.822,50 € unterstellt worden, was einem monatlichen Grundgehalt von brutto 1.202,00 € entspreche. Unter Berücksichtigung des Arbeitnehmerbeitrages zur Sozialversicherung, der im Zuge der GPLA Prüfung ebenfalls festgesetzt worden sei, ergebe sich auch hier kein Lohnsteuerabzug, vielmehr wäre die gesetzliche Negativsteuer zu Gunsten der Bf anzurechnen.

Am **8.2.2011 erging die abweisende Berufungsvorentscheidung** seitens der belangten Behörde. Begründet wurde die Abweisung damit, dass gemäß § 62 Abs. 4 und 5 EStG 1988 (offensichtlich gemeint Z 4 und 5) beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) Beiträge iSd § 16 Abs 1 Z 4 (Sozialversicherungsbeiträge) insoweit abzuziehen seien, als sie vom Arbeitgeber einbehalten würden bzw. Wohnbauförderungsbeiträge iSd § 16 Abs 1 Z 5 als diese auch entrichtet worden seien. Da die

Bf als Arbeitgeberin keine Sozialversicherungsbeiträge bzw. keine Wohnbauförderungsbeiträge entrichtet hätte, da diese erst im Zuge der GPLA festgesetzt worden wären, könnten diese Beiträge auch die Lohnsteuerbasis vermindern.

Am **23.3.2011** wurde **Vorlageantrag** gestellt und darin erstmalig Antrag auf mündliche Verhandlung. Begründet wurde dies damit, dass bereits bei Beginn des Auftrags- und Beschäftigungsverhältnisses zwischen der Bf und den beiden Brüdern eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden sei, für den Fall einer Beurteilung der Arbeit als Dienstverhältnis durch die Abgabenbehörde, dass von den Brüdern die von ihnen nach dem Gesetz zu entrichtenden Arbeitnehmerbeiträge an die Bf rückzuerstatten seien. Darauf hätte die Bf bereits in ihrer Berufungsergänzung und im Gespräch mit der belangten Behörde hingewiesen und auf Grund des Sachverhaltes seien die Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung bei der Berechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer als Abzugspost zu berücksichtigen.

Der Akt wurde dem **UFS am 5.4.2011 vorgelegt** und ist **seit 1. März 2018 in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung** des Bundesfinanzgerichtes.

Im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde der Bf ein **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 19.8.2020** übermittelt, nachweislich zugestellt am 24.8.2020, in dem festgestellt wurde, dass sie die Bescheide nicht dem Grunde nach, sondern nur der Höhe nach bekämpft hätte wegen des Nichtabzuges von Sozialversicherungsbeiträgen bzw. Wohnbauförderungsbeiträgen von der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer durch die belangte Behörde. Die Bf wurde darauf hingewiesen, dass diese Vorgehensweise der belangten Behörde im Gesetz gem. § 62 Z 4 und 5 EStG 1988 dezidiert geregelt ist, demzufolge nur „vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge“ von der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer abzuziehen sind. Da dies unstrittig im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist, da die Beiträge erst im Zuge der GPLA von der Abgabenbehörde festgesetzt wurden, was die Bf auch in Ihrer Berufung selbst schreibt.

Verwiesen wurde auch auf die einschlägige Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes UFS 05.04.2005, RV/1686-L/02; UFS 03.02.2010, RV/0012-G/07; UFS 04.04.2011, RV/0366-I/07 sowie BFG 01.07.2019, RV/7104487/2018, die bei Rechtsmitteln bei nicht vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträgen eine abweisende ist.

Desweiteren wurde die Bf **um Beantwortung verschiedener Fragen binnen vier Wochen nach Zustellung des Beschlusses ersucht**:

Die Bf gab für das Jahr 2008 in ihrer Berufung an, dass bei Herrn M im Zuge der GPLA Prüfung ein Jahresbruttobezug von 10.372,50 € unterstellt worden wäre und auch ohne Berücksichtigung des Arbeitnehmerbeitrages zur Sozialversicherung sich hier kein Lohnsteuerabzug ergebe. Bei Herrn P wäre im Zuge der GPLA Prüfung

ein Jahresbruttobezug von 16.822,50 € unterstellt worden. Diese beiden Zahlen stimmen nicht mit den Hinzurechnungen im Bericht der Außenprüfung überein, demzufolge bei Herrn M 12.020,50 € und bei Herrn P 19.921 € hinzuzurechnen waren. Die Bf wurde daher ersucht, darzulegen, worauf sich ihre abweichenden Zahlen gründen.

Desweiteren wurde sie ersucht auf Grund ihrer Angabe betreffend Herrn P, dass bei Berücksichtigung des Arbeitnehmerbeitrages zur Sozialversicherung, der im Zuge der GPLA Prüfung ebenfalls festgesetzt worden sei, sich kein Lohnsteuerabzug ergebe, sondern die gesetzliche Negativsteuer zu Gunsten der Bf anzurechnen gewesen wäre. Die Bf wurde ersucht anzugeben, auf Grund welcher gesetzlichen Bestimmung sie zu dieser Annahme komme.

Die Bf begründete in ihrem Vorlageantrag vom 23.3.2011 die Vorlage ihres Rechtsmittels damit, dass eine schriftliche Vereinbarung zwischen ihr und den Brüdern Bagin getroffen worden sei für den Fall, dass bei einer Qualifikation deren Arbeit als Dienstverhältnis die von ihnen „nach Gesetz zu entrichtenden Arbeitnehmerbeiträge“ der Bf rückerstatten seien und gab an, darauf bereits in ihrer Berufungsergänzung vom 8.2.2011 hingewiesen zu haben. Da dort kein diesbezüglicher Hinweis enthalten war, wurde die Bf zur Nennung der Beträge und deren Höhe aufgefordert bzw. zu nennen, auf welche gesetzliche Bestimmung zur Entrichtung dieser Beiträge durch den Arbeitnehmer sie sich beziehe.

Die Bf wurde weiters darauf hingewiesen, dass ex lege nicht der Arbeitnehmer, sondern die Bf Abgabenschuldner dieser Arbeitnehmerbeiträge ist:

Gem. § 2 Abs 1 lit.b iVm § 4 Abs 1 des Bundesgesetzes über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages ist der Arbeitgeber Steuerschuldner bzw. Haftender. Gem. § 58 Abs 2 erster Satz ASVG schuldet die auf den Versicherten und den Dienstgeber entfallenden Beiträge zur Sozialversicherung der Dienstgeber. Schuldner (und nicht bloß Inkassant oder Zahlstelle) ist daher auch für den Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung der Dienstgeber (vgl OGH 28.11.2017, 9 ObA 36/17k und VwGH 92/08/0090). Diese Verpflichtung des Dienstgebers ist – abgesehen von gesetzlichen Ausnahmefällen – zwingendes Recht und kann durch Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer nicht abgeändert werden (*Derntl* in Sonntag, ASVG, § 58 Rz 15). Demzufolge ist eine interne Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht relevant, da der Abgabenschuldner ex lege die beschwerdeführende Partei ist.

Die Bf wurde daher hingewiesen, dass für den Fall einer Zurückziehung ihrer Berufung/Beschwerde dies schriftlich (Fax möglich) unter Angabe der gegenständlichen Geschäftszahl (RV/7100951/2011) mitzuteilen wäre und das Beschwerdeverfahren diesfalls eingestellt würde.

Desweiteren wurde die Bf darauf hingewiesen, dass mündliche Verhandlungen, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Wahrung der Parteienrechte dienen,

insbesondere der Mitwirkung der Aufklärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes (VwGH 29.06.2016, Zl.2013/15/0245) im gegenständlichen Fall, in dem es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes um keine Sachverhalts- sondern reine Rechtsfragen handelt nicht zielführend sei, da eine andere rechtliche Beurteilung gesetzlich geregelter Bestimmungen erfolgen könne.

Die Bf wurde darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass verfahrensgegenständlich relevante Informationen zum Sachverhalt vorliegen würden, die dem Bundesfinanzgericht nicht mitgeteilt worden seien, die beschwerdeführende Partei (durch ihren bevollmächtigten

Parteienvertreter) gem § 265 Abs 6 letzter Satz BAO iVm § 8 Abs 1 ZustellG die Verpflichtung trifft, das Bundesfinanzgericht unverzüglich von allen tatsächlichen oder rechtlichen Änderungen der Verhältnisse zu verständigen. Dies betrifft insbesondere Änderungen des Firmenwortlautes bzw der Adresse der beschwerdeführenden Partei sowie Änderungen der Vollmachtsverhältnisse. Die Unterlassung dieser Meldepflicht führt zu einer Verfahrensverzögerung und kann neben zustellrechtlichen Konsequenzen (§ 8 Abs 2 ZustellG) auch die Verhängung einer Mutwillensstrafe (§ 112a BAO) nach sich ziehen.

Vor diesem Hintergrund wurde die Bf für den Fall der Fortführung des Verfahrens aufgefordert, wenn sie der Auffassung sei, dass die Durchführung einer mündlichen Verhandlung im gegenständlichen Fall trotzdem erforderlich sei, innerhalb der oben genannten Frist die Gründe dafür darzulegen oder schriftlich mitzuteilen, dass der Antrag auf mündliche Verhandlung nicht aufrechterhalten bleibt.

Auf die mögliche Gefährdung der Teilnehmerinnen und Teilnehmer durch das Covid 19 Virus und dessen unabschätzbare Entwicklung sowie die Einhaltung diverser Sicherheitsmaßnahmen, die dem Leiter der Amtshandlung obliegen, wurde ebenfalls hingewiesen.

Die im Beschluss genannte Frist von vier Wochen ab Zustellung (also bis 21.8.2020) wurde nicht eingehalten.

Nachdem bis 8.10.2020 keine Reaktion erfolgte, stellte das Bundesfinanzgericht der Bf am **8.10.2020 einen weiteren Beschluss mit einer Nachfrist** von weiteren zwei Wochen ab Zustellung zu, mit dem Hinweis, dass falls innerhalb der gewährten Nachfrist erneut keine Stellungnahme bzw. Antwort erfolgen würde, dies als Einverständnis der Bf gewertet würde, dass das Bundesfinanzgericht auf Grund der Aktenlage ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung entscheide.

Der Beschluss wurde **nachweislich am 13.10.2020 zugestellt**.

Beide Beschlüsse blieben unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zwei slowakische Staatsbürger, die Brüder P und M, waren für die Bf als Maler tätig. Nach deren Aussage betrage die tägliche Arbeitszeit 8 Stunden, es gäbe keine freie Zeiteinteilung und sie hätten einen Stundenlohn von 15 €.

Die Brüder waren bei der Bf nicht als Dienstnehmer angemeldet, sondern fungierten nach Aussagen des Herrn C als „selbständige Arbeiter“, ohne dass Werkverträge vorlagen. Sie unterlagen seiner Qualitätskontrolle bzw. arbeiteten mit dem Material, das er ihnen zur Verfügung stellte.

Am 27.8.2009 erließ der Magistrat Wien ein diesbezügliches Straferkenntnis gegen die Geschäftsführerin wegen illegaler Ausländerbeschäftigung nach § 28 Abs: 1 Z 1 lit.a iVm § 3 Abs 1 AuslBG.

Nach einer Außenprüfung durch die GPLA wurden die Fremdleistungen (2007 und 2008) betreffend der Brüder seitens der belangten Behörde als Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 angesehen und es erfolgte die Nachverrechnung der Lohnsteuer laut Tarif, des Dienstgeberbeitrages, Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag etc.

Dadurch, dass die Brüder nicht offiziell als Dienstnehmer tätig waren, wurden auch keine Sozialversicherungsbeiträge seitens des Arbeitgebers, der Bf, einbehalten.

Die Bescheide betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 14.829 € und für das Jahr 2008 in Höhe von 7.417,84 € sowie die Bescheide zur Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und diverse Bescheide wegen Säumniszuschlages.

In der Berufung wurden nur die beiden Haftungsbescheide der Jahre 2007 und 2008 für beide Brüder bekämpft.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des Finanzamtsaktes sowie der Eingaben der Bf und der schriftlichen Aussagen des Herrn C vor der KIAB (nunmehr Finanzpolizei) bzw. des Strafverfahrens des Magistrats der Stadt Wien gegen die Geschäftsführerin der Bf wegen illegaler Beschäftigung nach dem AuslBG als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg sowie dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die

Berufung, die Berufungsvorentscheidung, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 62 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996

Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn sind vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66) vom Arbeitslohn abzuziehen:

- 1. Der Pauschbetrag für Werbungskosten (§ 16 Abs. 3),*
- 2. der Pauschbetrag für Sonderausgaben (§ 18 Abs. 2),*
- 3. Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind, und vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen,*
- 4. vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind,*
- 5. der **entrichtete Wohnbauförderungsbeitrag** im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 5, soweit er nicht auf Bezüge entfällt, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 zu versteuern sind,*
- 6. der sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 ergebende Pauschbetrag und Kosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Satz,*
- 7. die Erstattung (Rückzahlung) von Arbeitslohn gemäß § 16 Abs. 2 zweiter Satz,*
- 8. Freibeträge auf Grund eines Freibetragsbescheides (§ 63),*

9. der Freibetrag gemäß § 104,

10. Freibeträge gemäß §§ 35 und 105 von jenem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegehaltbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, wenn eine diesbezügliche Bescheinigung vorgelegt wurde. Bei mehreren Pensions- oder Ruhegehaltbezügen darf die Bescheinigung nur einer auszahlenden Stelle vorgelegt werden.

§ 16 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996

4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.

c) Pensions(Provisions)pflichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.

e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

§ 276 BAO idF BGBl. I Nr. 111/2010

(1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen.

(2) Gegen einen solchen Bescheid, der wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, kann innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Berufungswerber und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Berufungsvorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Berufung wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Auf das Recht zur Stellung des Vorlageantrages ist in der Berufungsvorentscheidung hinzuweisen. § 93 Abs. 4 bis 6, § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 4, § 249 Abs. 1, § 255, § 256 sowie § 273 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden.

(5) Eine zweite Berufungsvorentscheidung darf - außer wenn sie dem Berufsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt - nur erlassen werden, wenn alle Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, zustimmen und die Antragsfrist für alle Antragsberechtigten abgelaufen ist. Die Zustimmung ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

(6) Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufung, über die eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen wurde oder über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrages von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen ohne unnötigen Aufschub der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die

Parteien (§ 78) vom Zeitpunkt der Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen. Erfolgt innerhalb von zwei Monaten ab Einbringung der Berufung oder des Vorlageantrages bei der Abgabenbehörde erster Instanz weder eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung der Abgabenbehörde erster Instanz, noch eine Aussetzung der Berufung nach § 281 oder eine Verständigung von der Vorlage der Berufung, so kann eine Partei (§ 78) bei dem unabhängigen Finanzsenat eine Vorlageerinnerung einbringen. Diese wirkt wie eine Vorlage der Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn sie die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides und Angaben über die Einbringung der Berufung enthält.

(7) Partei im Berufungsverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat ist auch die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist.

(8) Sowohl die Vorlage als auch die Vorlageerinnerung lässt das Recht zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ebenso unberührt wie das Recht der Abgabenbehörde erster Instanz zur Erlassung von Bescheiden gemäß den §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 256 Abs. 3, 273, 274 und 281. In diesen Fällen hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Abgabenbehörde zweiter Instanz unverzüglich von Berufungsvorentscheidungen, von das Berufungsverfahren abschließenden Erledigungen gemäß den §§ 85 Abs. 2, 86a Abs. 1, 256 Abs. 3, 273 und 274 sowie von Bescheiden gemäß § 281 unter Anschluss einer Ausfertigung des Bescheides zu verständigen. Diese Pflicht zur Verständigung umfasst weiters Änderungen aller für die Entscheidung über die Berufung bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Die als Bescheidbeschwerde zu behandelnde Berufung der Bf bestreitet die bekämpften Bescheide betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Jahr 2007 in Höhe von 14.829 € und für das Jahr 2008 in Höhe von 7.417,84 € lediglich der Höhe und nicht dem Grunde nach. Die belangte Behörde hatte wegen der für ein Dienstverhältnis typischen Merkmale, wie Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und fehlendem Unternehmerrisiko auf Grund der Aussagen des Angestellten C sowie der beiden Brüder, die keiner freien Zeiteinteilung sondern fixen Arbeitszeiten bei fixem Stundelohn unter laufender Kontrolle unterlagen, während ihnen Material zur Verfügung gestellt worden wäre, ohne das sie die Tätigkeiten nicht ausführen hätten können, als Dienstnehmer qualifiziert.

Demzufolge ist die Beurteilung der beiden Brüder als Arbeitnehmer nicht bekämpft und daher unstrittig bzw. verfahrensgegenständlich.

Verfahrensgegenständlich ist hingegen die von der Bf bekämpfte Höhe der Bemessungsgrundlage für die Bemessung der Lohnsteuer betreffend die beiden Brüder für die Jahre 2007 und 2008.

Aus der als Beschwerde zu behandelnden Berufung und deren Ergänzung vom 8.2.2011 geht auch hervor, dass die Bescheide nicht dem Grunde nach, sondern nur der Höhe nach bekämpft wurden. Dies wurde damit begründet, dass die belangte Behörde die Sozialversicherungsbeiträge von der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Lohnsteuer nicht abgezogen hätte und daher die Bemessungsgrundlage zu hoch sei. Außer Streit steht, dass die betroffenen Dienstnehmer bei der beschwerdeführenden Partei nicht als Dienstnehmer angemeldet waren bzw. daher auch keine Sozialversicherungsbeiträge etc. von der beschwerdeführenden Partei einbehalten worden sind.

Die Vorgehensweise der belangten Behörde, diese daher von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage nicht abzuziehen, ist im Gesetz gem. [§ 62 Z 4 und 5 EStG 1988](#) dezidiert geregelt, demzufolge nur „vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge“ von der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer abzuziehen sind. Dies ist unstrittig im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da die Beiträge erst im Zuge der GPLA von der Abgabenbehörde festgesetzt wurden – wie die Bf auch selbst in Ihrer Berufung schreibt.

So auch die einschlägige Literatur, zB *Wiesner/Grabner/Wanke/Knechtl* EStG 1988 zu § 66 Rz 8 oder *Lenneis* in *Jakom EStG 2020*, § 62 Rz 6, demzufolge Pflichtbeiträge nur berücksichtigt werden können, wenn sie tatsächlich einbehalten und an die Versicherungsanstalt abgeführt worden sind. Auch die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Wohnbauförderungsbeiträgen durch den Arbeitgeber für alle Arbeitnehmer, die Aktivbezüge erhalten, ergibt sich bereits aus dem Bundesgesetz über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl 13/1952.

Der Gesetzeslage zu Folge ist auch die einschlägige Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes – siehe UFS 05.04.2005, RV/1686-L/02; UFS 03.02.2010, RV/0012-G/07; UFS 04.04.2011, RV/0366-I/07 sowie BFG 01.07.2019, RV/7104487/2018 bei Rechtsmitteln bei nicht vom Arbeitgeber einbehaltenen Beiträgen abweisend. In der jüngsten der genannten Entscheidungen aus dem Jahr 2019, RV/7104487/2018 wurde einer Beschwerde nur betreffend des Punktes stattgegeben, dass die Beiträge - umgekehrt als im gegenständlichen Fall - von der beschwerdeführenden Partei tatsächlich einbehalten wurden. Genau das ist im gegenständlichen Fall aber nicht so.

Im Vorlageantrag vom 23.3.2011 begründet die Bf die Vorlage ihres Rechtsmittels dann damit, dass eine schriftliche Vereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Partei und den Arbeitern getroffen worden sei für den Fall, dass bei einer Qualifikation deren Arbeit als Dienstverhältnis die von ihnen „nach Gesetz zu entrichtenden Arbeitnehmerbeiträge“ der beschwerdeführenden Partei rückzuerstatten seien. Die Bf gibt an, dass darauf bereits in der Berufungsergänzung vom 8.2.2011 hingewiesen worden wäre – dort ist jedoch kein diesbezüglicher Hinweis enthalten.

Zu klären ist daher primär die Rechtsfrage, wer Abgabenschuldner der Arbeitnehmerbeiträge ist: Ex lege ist nicht der Arbeitnehmer, sondern die Bf als Arbeitgeber Abgabenschuldner dieser Arbeitnehmerbeiträge. Gem. § 2 Abs 1 lit.b iVm § 4 Abs 1 des Bundesgesetzes über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages ist der Arbeitgeber Steuerschuldner bzw. Haftender.

Gem. § 58 Abs 2 erster Satz ASVG schuldet die auf den Versicherten und den Dienstgeber entfallenden Beiträge zur Sozialversicherung der Dienstgeber. Schuldner (und nicht bloß Inkassant oder Zahlstelle) ist daher auch für den Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung der Dienstgeber (vgl OGH 28.11.2017, 9 ObA 36/17k und VwGH 29.09.1992, 92/08/0090). Diese Verpflichtung des Dienstgebers ist – abgesehen von gesetzlichen Ausnahmefällen – zwingendes Recht und kann durch Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer nicht abgeändert werden (*Derntl* in Sonntag, ASVG, § 58 Rz 15). Demzufolge ist eine interne Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, damit ersterer sich intern vom Arbeitnehmer regressieren kann, für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht relevant, da der Abgabenschuldner ex lege die Bf ist.

Die Bf wurde zweimal vom Bundesfinanzgericht um Stellungnahme ersucht, die beide Male trotz nachweislicher Zustellung unbeantwortet blieb.

Aus den genannten Gründen hat die belangte Behörde gesetzeskonform gehandelt und die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Wien, am 10. November 2020