

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch H & L Barghouty Steuerberatungs GmbH, Rotenlöwengasse 19/2, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 11. November 2011 gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 17. Oktober 2011 betreffend Steuernummer ***StrNr*** 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

1. Vorverfahren und Verfahren in Bezug auf andere Abgaben

Im Zuge der **9. Beschuldigtenvernehmung beim Bundeskriminalamt am 8.7.2010** wurde Hr. Hr. I (idF als Hr. I bezeichnet) ua betreffend einer Firma Firma 1 (idF als Firma 1 bezeichnet) befragt und hat in diesem Zusammenhang Aussagen betreffend einer Bäckerei, der gegenständlichen Beschwerdeführerin Bf (in der Folge als Bf bezeichnet), geführt von Hrn. BF (idF als Hr. BF bezeichnet) gemacht. Hr. I gab an, dass die Firma 1 sich bei ihm beklagt hätte, damit nichts zu verdienen und auf die Frage, wie man mit der Firma arbeiten könne, geantwortet hätte, man müsse nur Leute anmelden. Zu dieser Zeit habe er Hrn. BF kennengelernt, der ihn weinend nach einer Firma gefragt hätte, wo er seine Leute anmelden könne, weil er Ende Mai 2010 angeblich alle seine Leute bei seiner Firma abgemeldet und Angst hätte, dass eine Kontrolle komme. Er hätte daher ganz dringend eine Subfirma gesucht, bei der er seine Leute anmelden könne. Hr. I hätte daraufhin bei der Firma 1 angerufen und erklärt, dass man mit diesem Geschäft etwas verdienen könnte. Bezüglich der Preisvorstellungen zu den Anmeldungen hätte er den direkten Kontakt der Firma zu der Bf hergestellt. Ein Termin wäre für den 4.6.2010 um 10 h bei Hrn. BF geplant gewesen. Die Firma

1 hätte sich mit den Anmeldungen einverstanden erklärt, auch damit dass Hr. I einen Firmenstempel der Firma 1 anfertigen lasse und die Telefonnummer der Firma 1 angebe. Der Stempel wäre dann am 2.6.2010 angefertigt worden und Hr. BF hätte ihm die anzumeldenden Arbeiter auf einem Zettel aufgeschrieben und persönlich übergeben. Über das ELDA System hätte er dann die Anmeldungen für die Bf durchgeführt und per Internet in einer Wohnung am Vormittag 10 Leute angemeldet, ohne etwas dafür von der Bf zu verlangen. Die Anmeldebestätigungen seien Hr. BF am gleichen Tag übergeben worden, worüber er sehr glücklich gewesen sei und Hr. I gebeten hätte, weitere Leute für ihn bei der Firma 1 anzumelden, was Hr. I auch am selben Nachmittag bei weiteren drei Personen gemacht hätte. Danach wurde Hr. I festgenommen.

Die diesbezüglichen Aussagen gehen auch aus einem **Aktenvermerk der Steuerfahndung vom 21.2.2011** hervor, der primär die Auswertung der Datensticks aus der Wohnung zum Thema hat, in der Hr. I die Anmeldungen vorgenommen hat. Hr. I hätte auch angegeben, dass er Rechnungen für die Bf geschrieben hätte und hätte generell sämtliche von ihm ausgefertigten Rechnungen, die auf den sichergestellten USB-Sticks gespeichert waren, als Scheinrechnungen bezeichnet. Zu keiner dieser Rechnungen könne er eine reelle Leistung benennen. Die Rechnungen wären alle Scheinrechnungen und von Hr. I nach Vorgaben der Auftraggeber, damit meinte er ausdrücklich die Rechnungsempfänger, so ausgestellt worden, dass sie diesen Vorgaben entsprechen würden.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag der Bf und nach Einsicht der Lohnkonten und Arbeitsaufzeichnungen wurden laut **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.10.2011** Feststellungen in Hinblick auf Dienstnehmer der Firma 1 und der Firma ***2*** GmbH (idF als Firma 2 bezeichnet) getroffen. Nach umfangreichen kriminalpolizeilichen Erhebungen, Vernehmungen, Hausdurchsuchungen etc. wäre im Laufe des Jahres 2010 Hr. I als Betreiber von zahlreichen Unternehmen in der Baubranche und im Personalstellungsgewerbe erkannt worden. Diese Firmen hätten keine Abgaben, Sozialversicherungsbeiträge etc. bezahlt. Im Zuge der 9. Beschuldigtenvernehmung am 8.7.2010 bei der Polizei hätte Hr. I angegeben, dass er von Hr. BF gefragt worden wäre, ob er eine Firma wüsste, bei der er seine Leute anmelden könne. Hr. I hätte nach seinen Angaben den Kontakt zu Firma 1 hergestellt, über die dann 11 Personen mit 1.6.2010 angemeldet worden seien. Diese Anmeldungen hätte Hr. I selbst über das ELDA System durchgeführt. Nach eigenen Angaben hätte er für diese Leistung nichts verlangt. Im Zuge der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung sei festgestellt worden, dass durch das geprüfte Unternehmen kein Aufwand und keine Vorsteuern betreffend der Firma 1 geltend gemacht worden seien. Es hätte aber festgestellt werden können, dass diese auf die Firma 1 angemeldeten Arbeiter, die davor auf die Einzelfirma des Hr. BF angemeldet waren, mit 21.6.2010 auf die Firma 2 umgemeldet worden wären.

Ein weiterer Arbeiter der Einzelfirma des Hrn. BF sei direkt auf die Firma 2 angemeldet worden. Diese Anbieter wären dann entweder mit 2. oder 8.7.2010 oder mit 16.9.2010 auf das geprüfte Unternehmen umgemeldet worden, die entsprechende Auflistung wäre im Zuge der Prüfung dem Angestellten ***1***, einem Angestellten des geprüften Unternehmens übergeben worden. Durch die Firma 2 wären dem geprüften Unternehmen Rechnungen gelegt worden, die von diesem als Aufwendungen verbucht worden seien bzw. Vorsteuern geltend gemacht worden wären. Laut der vorliegenden Unterlagen wären alle Rechnungen am Tag der Rechnungsausstellung in bar beglichen worden. Im Zuge der Prüfung wären durch die Betriebsprüfung weitere Aufzeichnungen wie Arbeitsscheine, Dienstpläne, Kontrollaufzeichnungen etc. abverlangt worden, die die Erbringung der in diesen Rechnungen behaupteten Leistungen nachweisen wollten. Als Antwort wurde seitens des Geschäftsführers der Bf, Hrn. BF, angegeben, dass die Leistungen laut dieser Rechnungen tatsächlich erbracht worden seien und es weder Arbeitsscheine noch Kontrollen der in Rechnung gestellten Arbeiten gegeben habe und einem Hrn. M das Geld gegeben worden sei. Nach Angabe der Bf wären nur die Arbeiter, die zuvor auf die Firma 2 umgemeldet worden seien, ausgeliehen. Die 12 Arbeiter wären vom 21.6.2010 bis 1.7.2010 insgesamt für die Firma 2 angemeldet gewesen.

Die Befragung dieser umgemeldeten Personen hätte ergeben, dass auch diejenigen, die mit 21.6.2010 von der Firma 2 abgemeldet worden wären, weiterhin, also durchgehend, für die Bf gearbeitet hätten. Von der Nichtanmeldung dieser Personen soll Hr. BF nach eigenen Angaben nichts gewusst haben. Nach Angabe des Hrn. ***1*** sollen diese Zahlungen von ihm an einen Hrn. M durch Geldübergabe erfolgt sein. Durch die Betriebsprüfung und die Lohnsteuerprüfung seien viele dieser umgemeldeten Arbeiter niederschriftlich zu ihren Dienstverhältnissen bei der Firma 1 und Firma 2 befragt worden. Fast allen, bis auf zwei Personen, wäre bekannt gewesen, dass sie bei diesen Firmen kurzzeitig angemeldet waren. Ausschlaggebend sei aber, dass alle befragten Arbeiter angegeben hätten, dass sie weiter ihren Lohn von Hrn. BF ausbezahlt bekommen hätten und sie weiterhin von Hrn. BF zum Dienst eingeteilt worden wären. Angeblich sollten diese Lohnzahlungen von den Zahlungen an die Firma 2 abgezogen worden sein. Unterlagen wie Vereinbarungen und Zahlungsbelege darüber wären nicht vorgelegt worden. Diese Behauptung des Gesellschafter-Geschäftsführers fände keinen Niederschlag im Kassabuch des geprüften Unternehmens.

Die Lohnsteuerprüfung schloss daraus:

A. Im Zuge der Prüfung hätten durch die Bf weder weitere Aufzeichnungen über die angeblichen Leistungen durch Firma 2 vorgelegt, noch Gründe dafür genannt werden können, warum die Leiharbeitskräfte, die ursprünglich nicht auf die Firma BF angemeldet waren, im Unternehmen gebraucht worden seien. Namen der ausgeliehenen Arbeiter wären nicht genannt worden. Es wären angeblich nur jene gewesen, die ursprünglich auf das Einzelunternehmen des Hrn. BF angemeldet gewesen seien.

B. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass solche Arbeitsleistungen ohne Gegenzeichnung von Arbeitsaufzeichnungen erfolgt seien und so hohe Beträge mittels Barzahlung an eine Person übergeben worden sei, von der man nur den Vornamen wisse, ohne zu wissen, ob diese Person tatsächlich berechtigt sei, für den angeblichen Leistungserbringer die Rechnungen kassieren zu dürfen.

C. Aus den Befragungen der namentlich bekannten ausgeliehenen Arbeiter ginge hervor, dass diese ihren Lohn immer von Hrn. BF erhalten hätten. Was darauf schließen lasse, dass diese nie ausgeliehen, sondern im Auftrag der Bf gearbeitet hätten. Diese angeblichen Leiharbeitskräfte wären daher von der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum ab 1.6.2010 auf das geprüfte Unternehmen angemeldet und die entsprechenden Nachversteuerungen vorgenommen worden.

Im Zuge der Hinzurechnungen kam es zu **folgenden verfahrensgegenständlichen Bescheiden vom 17.10.2011:**

1. Haftungsbescheid für das Jahr 2010 für die Einbehaltung der Lohnsteuer in Höhe von € 3.362,69
2. Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2010 in Höhe von € 1.709,97
3. Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum DB (DZ) für das Jahr 2010 in Höhe von € 151,98.

Im Juli und August 2011 wurden **12 Arbeiter der Bf, die als Verkäufer, Bäckerhelfer, Bäcker etc. gearbeitet haben, von der belangten Behörde befragt** bzw. deren Versicherungsdaten erhoben.

Die Fragen der belangten Behörde umfassten insbesondere folgende verfahrensgegenständliche Themenbereiche und wurden seitens der Arbeiter wie folgt beantwortet:

Auf die Frage, wer den Lohn bei der Bf bzw. des Einzelunternehmens des Hrn. BF bezahlt hätte, wurde von allen übereinstimmend geantwortet, dass Hr. BF die Löhne ausbezahlt hätte.

Die Frage, ob die jeweiligen Arbeiter einen Dienstvertrag von der Bf erhalten hätten, wurde mit einer Ausnahme bejaht.

Auf die Frage, wo sich die Arbeiter krankheitsbedingt abgemeldet hätte, wurde in den meisten Fällen geantwortet, dass keine Erkrankung vorgelegen hätte, aber falls ja, die Abmeldung bei Hrn. BF zu erfolgen hatte.

Auf die Frage, ob der Lohn wöchentlich oder monatlich ausbezahlt worden sei, wurde stets monatlich geantwortet, die meisten antworteten, in bar.

Betreffend die Arbeitszeit haben die meisten ca. 8 Stunden gearbeitet als Verkäufer, Bäcker, Bäckerhelfer, Fahrer, Helfer, manche aber auch nur wenige Stunden pro Tag bzw. Woche.

Betreffend die Örtlichkeit der Arbeitsverrichtung haben die meisten ausgesagt, entweder im 10. oder 11. Bezirk, aber bei den meisten war aus den Antworten zu entnehmen, dass sie variabel bei Bedarf in allen Filialen eingesetzt worden sind.

Nach der Anzahl der Beschäftigten in den Filialen wurde angegeben, dass in den meisten Fällen zwischen 6 und 10 Bäcker bzw. Personen gearbeitet hätten.

Übereinstimmend haben alle angegeben, ihren gesamten Urlaub verbraucht zu haben und bis auf zwei hätte keiner Überstunden gemacht.

Übereinstimmend sagten die Arbeiter aus, Hr. BF hätte ihnen gesagt, wie viel sie verdienen.

Bis auf einen wurden von den Arbeitern keine Arbeitsaufzeichnungen geführt, aber fast alle sagten aus, dass es Dienstpläne des Hrn. BF gegeben hätte.

Auf die Frage, ob die Arbeiter gewusst hätten, dass sie auf die Firma 1 oder Firma 2 umgemeldet worden seien, wurde in den meisten Fällen geantwortet, dass sie es gewusst hätte, aber von der Bf bezahlt worden seien. Zwei antworteten, dass sie trotz Ummeldung für die Bf weitergearbeitet hätten.

Auf die Frage nach Zeitaufzeichnungen bzw. Dienstpläne bei den Firmen 1 und 2, wurde durchwegs geantwortet, diese hätte es nicht gegeben. Einer sagte aus, er hätte weiter nach den Dienstplänen der Bf gearbeitet. Nur ein Arbeiter legte Lohn- und Arbeitsbestätigungen der Firma 2 vor, die inhaltlich nicht übereinstimmten: Für den Monat August wurde betreffend desselben Arbeiters einmal ein Brutto-Monatslohn von 1.274,64 € und einmal von 1.548,65 € für dieselbe Tätigkeit als Bäcker angegeben.

Aus den Versicherungsdatenauszügen ist abzulesen, dass Arbeiter zuerst beim Einzelunternehmen des Hrn. BF, dann teilweise geringfügig bei den Firmen 1 und 2 beschäftigt gewesen wären und im Anschluss wieder geringfügig und oder regulär bei der Bf, manchmal auch mehrfach hintereinander abwechselnd bzw. dazwischen arbeitslos waren.

Die oben dargestellten Aufzeichnungsmängel etc. gehen auch aus dem **Protokoll der Vernehmung des Hrn. BF als Beschuldigter durch die belangte Behörde vom 1.9.2011** hervor. Er wurde wegen Verdacht oder Geltendmachung von Fremdleistungen von Firmen, die nicht die eigentlichen Leistungserbringer gewesen seien bzw. bei denen die behaupteten Leistungen gar nicht erbracht worden wären, befragt. Hr. BF hatte als Vertrauensperson Hrn. ***1***. Nach den üblichen Rechtsbelehrungen wurde Hr. BF betreffend der Firma 2 befragt, die er gekannt habe und zu der der Kontakt über deren Geschäftsführer zu Stande gekommen sei. Auf die Frage, welche Leistungen die Firma 2 erbracht habe bzw. wann und wo die

Leiharbeitskräfte gearbeitet hätten und mit welchen Nachweisen, antwortete Hr. BF, dass die Firma 2 der Bf Leihpersonal zur Verfügung gestellt hätte, die Leiharbeitskräfte je nach Bedarf in allen Filialen eingesetzt worden wären, je nach Arbeitsanfall über den ganzen Tag verteilt bzw. dass die Leiharbeitskräfte von ihm selbst in die wöchentlichen Dienstpläne aufgenommen worden wären Dienstpläne hätte er nicht aufbewahrt. Von der Firma 2 hätte er auch keine Arbeitsnachweise über die geleisteten Stunden erhalten.

Auf die Frage nach einem Vertrag bzw. Kostenvorschlag antwortete Hr. BF, dass ein Vertrag abgeschlossen worden sei, der vorgelegt werde und verwies auf einen Werkvertrag über Leistungen in der Personalbetreuung vom 20.6.2010.

Die Frage nach Namensnennung von Dienstnehmern der Firma 2, die Leistungen laut der vorliegenden Rechnungen erbracht hätte, antwortete Hr. BF, dass das alle vorher auf seine Firma Umgemeldete gewesen wären und über die Firma 1 auf die Firma 2 umgemeldet worden seien und dass nur diese Arbeitskräfte ausgeliehen worden wären.

Betreffend die Kontrollen der Arbeitsdurchführung wurde geantwortet, dass die Leiharbeitskräfte ihren Dienst nach Dienstplan verrichtet hätten und die Arbeitsstunden nicht von ihm aufgeschrieben worden seien.

Warum die in Rechnung gestellten Leistungen nicht auf das auf den Rechnungen angegebene Bankkonto der Firma 2 überwiesen worden seien bzw. die Frage nach dem Grund für die Barzahlung etc., wurde dahingehend beantwortet, dass mündliche Barzahlung vereinbart worden sei und die Rechnungen, Lohnbestätigungen und die Abrechnung mit Hrn. M gemacht worden sei, der gesagt hätte, er wäre von der Firma 2.

Nach dem Nachweis für die tatsächliche Ausführung der Leistungen gefragt, wurde auf den Vertrag, die Rechnungen und die Zahlungsbestätigungen verwiesen.

Auf den Vorhalt, dass alle im Zuge der Prüfung auf die Firma 2 angemeldeten Arbeiter angegeben hätten, ihren Lohn weiterhin von Hrn. BF erhalten zu haben, was dafür spreche, dass diese Arbeiter ab Einbringung des Einzelunternehmens des Hrn. BF tatsächlich im Dienstverhältnis nur für die Bf gearbeitet hätten und die von der Firma 2 ausgestellten Rechnungen daher nicht stimmen könnten, was darauf hindeute, dass die Leistungen laut dieser Rechnungen gar nicht erbracht worden seien, wurde behauptet, die Leistungen wären erbracht worden. Hr. BF hätte die Löhne weiter an die Leiharbeitskräfte ausbezahlt und diese Beträge seien dann von den Rechnungsbeträgen abgezogen worden und der Firma 2 nur mehr die Differenz ausbezahlt worden. Die diesbezüglich angefertigten Belege seien leider weggeschmissen worden. Alle Leiharbeitskräfte hätten Lohnbestätigungen von der Firma 2 erhalten. Sie wären in der Zeit der Meldung auf die Firma 2 Leiharbeitskräfte der Bf gewesen.

Am **11.11.2011** erhob die Bf Berufung, die nunmehr als **Bescheidbeschwerde zu behandeln ist**, gegen die genannten Bescheide. Begründet wurde diese im Wesentlichen mit der Nichtanerkennung von Fremdpersonalaufwand und dass die GPLA diese Fremdleistungen als Personal der Bf verrechnet hätte. Das Ergebnis der Betriebsprüfung werde vollinhaltlich nicht anerkannt. Da das Ergebnis der GPLA unmittelbar von der Betriebsprüfung abhängt, wurde beantragt, entweder den Bescheid aufzuheben oder mit der Entscheidung abzuwarten.

Am **15.3.2012** erging eine **Stellungnahme der belangten Behörde** zur Betriebsprüfung sowie zur GPLA betreffend der anhängigen Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide, Kapitalertragsteuerbescheide und die verfahrensgegenständlichen Bescheide betreffend Haftung für die Lohnsteuer sowie DB und DZ, die der Bf nachweislich am 16.3.2012 zugegangen ist.

Darin wurde klargestellt, dass die GPLA zeitgleich mit der Betriebsprüfung bei der Bf stattgefunden hätte. Es sei festgestellt worden, dass ein Teil der Dienstnehmer nach Einbringung des Einzelunternehmens des Hrn. BF in die beschwerdeführende GmbH nicht direkt von einem zum anderen Unternehmen umgemeldet worden sei, sondern 12 Dienstnehmer über die Firmen 1 und 2 in die Bf gewechselt hätten. Die Firma 1 hatte im Gewerberegister die Gewerbeberechtigung Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe zu welchen insbesondere der Handel mit Medizinprodukten, Waffen und pyrotechnischen Artikeln zählen.

Die Firma 2 hatte die Gewerbeberechtigung Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen mit Anhänger, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt. Im Zuge der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung sei festgestellt worden, dass durch die Bf kein Aufwand und keine Vorsteuern betreffend der Firma 1 geltend gemacht worden seien. Es hätte aber festgestellt werden können, dass diese auf die Firma 1 angemeldeten Arbeiter, die davor auf die Einzelfirma des Hrn. BF angemeldet gewesen seien, mit 21.6.2010 auf die Firma 2 umgemeldet worden wären. Ein weiterer Arbeiter des Einzelunternehmens des Hrn. BF wäre direkt auf die Firma 2 angemeldet worden. Diese Arbeiter wären entweder mit 2.7.2010, mit 8.7.2010 oder mit 16.9.2010 auf die Bf umgemeldet worden. Durch die Betriebsprüfung und die Lohnsteuerprüfung wären viele dieser umgemeldeten Arbeiter niederschriftlich zu ihren Dienstverhältnissen bei den Firmen 1 und 2 befragt worden. Fast allen wäre bekannt gewesen, dass sie bei diesen Firmen kurzzeitig angemeldet gewesen wären. Zwei Personen wäre das nicht bekannt gewesen. Ausschlaggebend sei aber, dass alle befragten Arbeiter angegeben hätten, dass sie weiter ihren Lohn von Hrn. BF ausbezahlt erhalten hätten und sie weiterhin von ihm zum Dienst eingeteilt worden seien. Angeblich wären diese Lohnzahlungen von den Zahlungen an die Firma 2 abgezogen worden. Unterlagen wie Vereinbarungen und Zahlungsbelege darüber wären keine vorgelegt worden. Diese Behauptung des Gesellschafter-Geschäftsführers finde keinen Niederschlag im Kassabuch der Bf. Der Argumentation der Bf in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid bzw. Haftungs- und Abgabenbescheid

Kapitalertragsteuer 2010, dass die Gesellschaft lange Zeit mit den hohen Personalkosten unzufrieden gewesen wäre und die Kontrolle einer Vielzahl von Arbeitern immer schwieriger geworden wäre und man deshalb ein Outsourcing betrieben hätte wollen, hält die belangte Behörde entgegen, dass den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, die eigenen Dienstnehmer an völlig branchenfremde Gewerbetreibende wie Transport- bzw. Handelsfirmen auszulagern und weiter zu beschäftigen. Nach Aussage diverser Arbeiter hätte Hr. BF als Gesellschafter-Geschäftsführer immer die Einteilung der Arbeit vorgenommen – das daraus eine Ersparnis eintreten hätte sollen, wäre nicht nachvollziehbar unter der Annahme, dass alle involvierten Betriebe sämtliche Steuern und Ausgaben bezahlen würden. Dass dem offensichtlich nicht so sei, könne schon daraus geschlossen werden, dass die bei der Firma 1 angemeldeten Dienstnehmer bei der Bf gearbeitet hätten, aber in der Buchhaltung keine diesbezügliche Rechnung verbucht sei. Diese angeblichen Leiharbeitskräfte wären daher von der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum ab 1.6.2010 auf die Bf umgemeldet und an die entsprechenden Lohnabgaben vorgeschrieben worden.

Am **24.5.2012 erging die abweisende Berufungsvorentscheidung** (nunmehr als Beschwerdeentscheidung zu behandeln) der belangten Behörde. In der Begründung wurde insb. angeführt, dass die GPLA Prüfung zeitgleich mit einer Betriebsprüfung bei der Bf stattgefunden habe, auf Grund dessen festgestellt worden sei, dass ein Teil der Dienstnehmer nach Einbringung des Einzelunternehmens des Hrn. BF in die Bf nicht direkt von einem Unternehmen zum anderen umgemeldet worden seien, sondern an andere Unternehmen „ausgelagert“, aber beschäftigt worden wären. Die Prüfung hätte ergeben, dass es sich dabei um ein Umgehungsgeschäft gehandelt hätte und hätte daher diese Dienstnehmer gleich zum geprüften Unternehmen, der Bf, umgemeldet und die Lohnabgaben nachgerechnet.

Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang, dass in der Berufung gegen die Betriebsprüfung zur Nichtanerkennung von Fremdpersonal der Firma 2 ausgeführt worden sei, dass die Gesellschaft lange unzufrieden mit ihren Personalkosten gewesen wäre, die sehr hoch gewesen wären und die Kontrolle einer Vielzahl von Arbeitern (40-50) immer schwieriger gewesen wäre, weil nur Hr. BF und Hr. ***1*** die Aufsicht gehabt hätten. Das Thema „Outsourcing“ wäre immer öfter zur Sprache gekommen und man habe die Form der Kosten- und Verantwortungssenkung einmal ausprobieren wollen. Deshalb hätte man sich entschieden, einen Teil des bisherigen Personals auszulagern und auch neues Personal nur noch über Personalbereitsteller zu beschäftigen. Wie man in diesem kurzen Zeitraum (06-09/2010) leicht feststellen könnte, wäre diese Erfahrung vom Chaos geprägt gewesen. Man hätte tlw. nicht mehr gewusst, wer Fremdpersonal, wer eigene Personal und wer von bis wo beschäftigt gewesen sei, wie viele Stunden verrechnet bzw. tatsächlich geleistet worden wären. Im Oktober hätte man eingesehen, dass weder Kosten einzusparen wären, noch die Situation überblickbar wäre. Man entschied sich wieder zum alten System zurückzukehren und wieder nur eigenes Personal zu beschäftigen. Der Versuch Personal auszulagern, wäre eine teure Erfahrung für die Gesellschaft gewesen. Außer Chaos, zusätzlichen Kosten und

Verwirrung wäre nichts dabei herausgekommen. Es wären aus der Kalkulation ersichtlich scheinbar wesentlich mehr Stunden in Rechnung gestellt worden als tatsächlich erbracht worden wären, was der Gesellschaft im allgemeine Wirrwarr vorerst nicht aufgefallen wäre. Leider hätten im Nachhinein die verrechneten Stunden nicht nachgeprüft werden können, weil diese Gesellschaft keinerlei Unterlagen zu den Fremdleistungen aufbewahrt hätte. Die Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, dass es sich um Scheinleistungen gehandelt habe, wäre aber falsch. Richtig sei vielmehr, dass die Gesellschaft letztlich zu hohe Preise bezahlt habe, weil sie die verrechneten Stunden nicht kontrolliert hätte. Die Tatsache, dass das „Experiment“ Fremdpersonal nach so kurzer Zeit wieder einzustellen, dies bestätige. Nicht nur, dass die Gesellschaft einen enormen Verlust aus dieser Auslagerung erlitten hätte, sollte sie jetzt auch noch durch die Nichtanerkennung zusätzlich zur Kasse gebeten werden. Nämlich in einer Höhe die das Unternehmen in ernsthafte wirtschaftliche Probleme stürze. Kein Betrieb könne dies finanziell verkraften. Zusammenfassend seien die SZ ungerechtfertigt und in ihrer Höhe unbegründet. Die Nichtanerkennung des Fremdpersonals hätte ruinöse Auswirkungen auf den Betrieb und sei ebenfalls ungerechtfertigt. *(Anmerkung Bundesfinanzgericht: Von ruinösen Auswirkungen kann im gegenständlichen Fall bei einem Streitwert von ca. 5000 € nicht gesprochen werden.)* Es werde eingestanden, dass das Unternehmen mit der Vergabe des Personals an Lehrfirmen überfordert gewesen wäre, völlig den Überblick verloren hätte und diese Tatsache auch teuer bezahlen hätten müssen. Von Scheinrechnungen könne keine Rede sein, die Bf hätte das zu keiner Zeit nötig gehabt.

Zu diesen Ausführungen, die nicht Inhalt der gegenständlichen Berufung gegen die Bescheide auf Grund der GPLA waren, stellte die belangte Behörde in der Berufungsvorentscheidung auf Grund der gegenständlichen Beschwerde Folgendes fest:

Wie schon in der Bescheidbegründung des Berichts zur Lohnsteuerprüfung dargestellt worden wäre, wären die fraglichen 12 Dienstnehmer vom Einzelunternehmen des Hrn. BF, das in die neu gegründete Bf eingebracht worden sei, zur Firma 1 weiter zur Firma 2 und schließlich zur Bf angemeldet. Welche Dienstnehmer, wie in der Berufung behauptet worden sei, gänzlich neu über einen Personalbereitsteller dazugekommen wären, sei nicht nachvollziehbar. Im Gegenteil, neu dazugekommene Dienstnehmer wären bei der Bf angemeldet worden.

Die Firma 1 hätte laut Gewerberegister die Gewerbeberechtigung Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe zu welchen insbesondere der Handel mit Medizinprodukten, Waffen und pyrotechnischen Artikeln zählen.

Die Firma 2 hätte laut Gewerberegister die Gewerbeberechtigung Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhänger, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt.

Im Zuge der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung sei festgestellt worden, dass durch das geprüfte Unternehmen kein Aufwand und keine Vorsteuern betreffend der Firma 1 geltend

gemacht wurden. Es hätte aber festgestellt werden können, dass diese auf die Firma 1 angemeldeten Arbeiter, die davor auf die Einzelfirma des Hrn. BF angemeldet waren, mit 21.6.2010 auf die Firma 2 umgemeldet worden wären. Ein weiterer Arbeiter des Einzelunternehmens des Hrn. BF sei direkt auf die Firma 2 angemeldet worden. Diese Arbeiter wären dann entweder mit 2.7.2010, mit 8.7.2010 oder mit 16.9.2010 auf die Bf umgemeldet worden. Durch die Betriebsprüfung und die Lohnsteuerprüfung wären viele dieser umgemeldeten Arbeiter niederschriftlich zu ihren Dienstverhältnissen bei den Firmen 1 und 2 befragt worden. Fast allen wäre bekannt gewesen, dass sie bei diesen Firmen kurzzeitig angemeldet waren. Zwei Personen wäre dieser Umstand nicht bekannt gewesen. Ausschlaggebend sei aber, dass alle befragten Arbeiter angegeben hätten, dass sie weiter ihren Lohn von Hrn. BF ausbezahlt bekommen hätten und weiterhin von ihm zum Dienst eingeteilt worden wären. Angeblich hätten diese Lohnzahlungen von den Zahlungen an die Firma 2 abgezogen worden sein sollen. Unterlagen wie Vereinbarungen und Zahlungsbelege darüber wären keine vorgelegt worden. Diese Behauptung des Gesellschafter-GF fände keinen Niederschlag im Kassabuch der Bf.

Den Ausführungen in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid bzw. Haftungs- und Abgabenbescheid Kapitalertragsteuer 2010, dass die Gesellschaft mit den hohen Personalkosten unzufrieden gewesen sei und Schwierigkeiten mit der Kontrolle vieler Arbeitnehmer hätte und man daher ein Outsourcing betreiben hätte wollen, wurde seitens der belangten Behörde entgegengehalten, dass es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspreche, die eigenen Dienstnehmer an völlig branchenfremde Gewerbebetriebe wie Transport- bzw. Handelsfirmen „auszulagern“ und weiter zu beschäftigen. Laut Aussage von diversen Arbeitern hätte immer der Gesellschafter-GF Hr. BF die Einteilung der Arbeit vorgenommen, welche Ersparnis da eintreten hätte sollen, sei nicht nachvollziehbar unter der Annahme, dass alle involvierten Betriebe sämtliche Steuern und Abgaben bezahlen würden. Dass dem aber offensichtlich nicht so sei, könne schon daraus geschlossen werden, dass die bei der Firma 1 angemeldeten Dienstnehmer bei der Bf gearbeitet hätten, aber in der Buchhaltung keine diesbezüglich Rechnung verbucht worden wäre.

Die Schlussfolgerung der belangten Behörde all dessen war, dass in Anlehnung an die Feststellungen der für den gleichen Zeitraum durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung und der auf Grund des Ergebnisses der Dienstnehmerbefragung die sogenannten Leiharbeitskräfte im Zuge der Lohnabgaben Prüfung zur Recht auf das geprüfte Unternehmen umgemeldet und die entsprechenden Lohnabgaben vorgeschrieben worden wären.

Am **11.6.2012 stellte die Bf Vorlageantrag** auf Entscheidung durch die II. Instanz Unabhängiger Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) mit der Begründung, dass den Argumenten der belangten Behörde nicht gefolgt werden könne. Auch die Tatsache, dass die ausgelagerten Mitarbeiter weiter von Hrn. BF bezahlt und von ihm zum Dienst eingeteilt worden wären, widerspreche nicht der Einschaltung eines Personalbereitstellungsunternehmens. Auch die

Tatsache, dass diese Unternehmen keine entsprechenden Gewerbeberechtigungen hätten, schließe nicht aus, dass diese tatsächlich Personal bereitgestellt hätten. Formalismen würden in diesem Fall keine Rolle spielen, sondern nur der wirtschaftliche Gehalt. Die belangte Behörde schreibe in ihrer Berufungsvorentscheidung selbst, dass der Großteil der Mitarbeiter die Firmen 1 und 2 gekannt hätten und auch dort angemeldet gewesen wären. Die Bf hätte den Eindruck dass die belangte Behörde den Sachverhalt nur deshalb nicht anerkennen wolle, weil die beiden Gesellschaften scheinbar keine Beiträge und Abgaben bezahlt hätten.

3. Verfahren vor dem UFS bzw. Bundesfinanzgericht:

Der gegenständliche Akt wurde dem Bundesfinanzgericht am 16.8.2012 vorgelegt und ist in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

Im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass das parallele Verfahren der Berufung der Bf betreffend Umsatzsteuer 2010, auf das in den Ausführungen der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung eingehend eingegangen wurde, in der Zwischenzeit vom Bundesfinanzgericht entschieden wurde. Die diesbezügliche Berufung der Bf wurde durch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes BFG vom 19.1.2015, [RV/7103651/2011](#), insb. auf Grund massiver Zweifel an einer Leistungserbringung abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die GPLA Prüfung der Bf, die von Hrn. BF geführt wurde, ergab Feststellungen in Hinblick auf Dienstnehmer der Firma 1 und der Firma 2. Umfangreiche kriminalpolizeilichen Erhebungen, Vernehmungen, Hausdurchsuchungen etc. haben im Laufe des Jahres 2010 Hrn. I als Betreiber zahlreicher Unternehmen in der Baubranche und im Personalstellungsgewerbe erkannt, der im Zuge der 9. Beschuldigtenvernehmung am 8.7.2010 bei der Polizei Hr. I angegeben hat, auf Anfrage des Hrn. BF nach einer Firma, bei der dieser seine Leute anmelden könnte. Der Kontakt zwischen der Bf und der Firma 1 wurde durch Hrn. I hergestellt.

Über das ELDA System hat Hr. I die Anmeldungen für die Bf durchgeführt und per Internet in einer Wohnung am Vormittag 10 Leute angemeldet. Die Anmeldebestätigungen wurden Hrn. BF am gleichen Tag übergeben. Hr. I hat auch ausgesagt, dass Hr. BF ihn gebeten hätte, weitere Leute für ihn bei der Firma 1 anzumelden, was Hr. I auch am selben Nachmittag bei weiteren drei Personen gemacht hätte. In der Folge kam es zu Hausdurchsuchungen, einer Festnahme des Hrn. I etc. Im Zuge dessen kam es zur Sicherstellung der USB- Sticks in der Wohnung, in der Hr. I die Anmeldungen vorgenommen hatte. Die diesbezüglichen Aussagen gehen auch aus einem Aktenvermerk der Steuerfahndung vom 21.2.2011 hervor, der primär die Auswertung dieser Datensticks zum Thema hatte. Im Zuge der Beschuldigtenvernehmungen sagte Hr. I aus, dass er Rechnungen für die Bf geschrieben hätte und sämtliche von ihm ausgefertigten

Rechnungen, die auf den sichergestellten USB-Sticks gespeichert waren, Scheinrechnungen ohne reelle Leistung nach Vorgaben der Auftraggeber wären.

Eine Umsatzsteuersonderprüfung wurde durchgeführt, die ergab, dass diese auf die Firma 1 angemeldeten Arbeiter, die davor auf die Einzelfirma des Hrn. BF angemeldet waren, mit 21.6.2010 auf die Firma 2 umgemeldet wurden.

Diese Arbeiter wurden dann entweder mit 2. oder 8.7.2010 oder mit 16.9.2010 auf die Bf umgemeldet. Die von der Firma 2 der Bf gelegten Rechnungen wurden als Aufwendungen verbucht bzw. Vorsteuern geltend gemacht. Die im Zuge der Betriebsprüfung abverlangten Aufzeichnungen wie Arbeitsscheine, Dienstpläne, Kontrollaufzeichnungen etc. wurden seitens des Geschäftsführers der Bf, Hrn. BF, nicht vorgelegt, weil die Leistungen laut dieser Rechnungen tatsächlich erbracht worden seien und es weder Arbeitsscheine noch Kontrollen der in Rechnung gestellten Arbeiten gegeben habe und einem Hrn. M das Geld gegeben worden sei. Nach Angabe der Bf wären nur die Arbeiter, die zuvor auf die Firma 2 umgemeldet worden seien, ausgeliehen. Die gegenständlichen Arbeiter wären vom 21.6.2010 bis 1.7.2010 insgesamt für die Firma 2 angemeldet gewesen.

Die Befragung dieser umgemeldeten Personen ergab, dass auch diejenigen, die mit 21.6.2010 von der Firma 2 abgemeldet worden wären, weiterhin, also durchgehend, für die Bf gearbeitet hätten. Fast allen, bis auf zwei Personen, war bekannt, dass sie bei den Firmen 1 und 2 kurzzeitig angemeldet waren. Nach Angabe des Hrn. ***1***, der bei der Beschuldigten-Befragung des Hrn. BF als Vertrauter anwesend war, sollen diese Zahlungen von ihm an einen Hrn. M durch Geldübergabe erfolgt sein. Alle befragten Arbeiter haben angegeben, dass sie weiter ihren Lohn von Hrn. BF ausbezahlt bekommen hätten und sie weiterhin von Hrn. BF zum Dienst eingeteilt worden wären.

Im Zuge der schätzungsweisen Hinzurechnungen kam es zu den gegenständlichen Bescheiden vom 17.10.2011:

1. Haftungsbescheid für das Jahr 2010 für die Einbehaltung der Lohnsteuer in Höhe von € 3.362,69
2. Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2010 in Höhe von € 1.709,97
3. Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum DB (DZ) für das Jahr 2010 in Höhe von € 151,98.

Auch die Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung der Bf betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer vom 2.9.2011 ergab Mängel der Bücher und Aufzeichnungen, auf Grund derer es zu Hinzurechnungen gem. § 184 BAO gekommen ist.

Die Befragung der 12 Arbeiter der Bf, durch die belangte Behörde befragt wurden, bzw. die Erhebung deren Versicherungsdaten ergab übereinstimmend, dass Hr. BF die Löhne weiter ausbezahlte.

Erkrankungen waren auch bei Hrn. BF zu melden. Die Arbeiter waren als Verkäufer, Bäcker, Bäckerhelfer, Fahrer, Helfer durchwegs in den Filialen beschäftigt.

Übereinstimmend sagten die Arbeiter aus, Hr. BF hätte ihnen gesagt, wie viel sie verdienen.

Bis auf einen wurden von den Arbeitern keine Arbeitsaufzeichnungen geführt, aber fast alle sagten aus, dass es Dienstpläne des Hrn. BF gegeben hätte.

Auf die Frage, ob die Arbeiter gewusst hätten, dass sie auf die Firma 1 oder Firma 2 umgemeldet worden seien, wurde in den meisten Fällen geantwortet, dass sie es gewusst hätten, aber von der Bf/Hrn. BF als Gesellschaftergeschäftsführer bezahlt worden seien. Zwei antworteten direkt, dass sie trotz Ummeldung für die Bf weitergearbeitet hätten.

Zeitaufzeichnungen bzw. Dienstpläne bei den Firmen 1 und 2 habe es den Aussagen zu Folge nicht gegeben. Einer sagte aus, er hätte weiter nach den Dienstplänen der Bf gearbeitet. Nur ein Arbeiter legte Lohn- und Arbeitsbestätigungen der Firma 2 vor, die inhaltlich nicht übereinstimmten: Für den Monat August wurde betreffend desselben Arbeiters einmal ein Brutto-Monatslohn von 1.274,64 € und einmal von 1.548,65 € für dieselbe Tätigkeit als Bäcker angegeben.

Aus den Versicherungsdatenauszügen ist abzulesen, dass Arbeiter zuerst beim Einzelunternehmen des Hrn. BF, dann teilweise geringfügig bei den Firmen 1 und 2 beschäftigt gewesen wären und im Anschluss wieder geringfügig und oder regulär bei der Bf, manchmal auch mehrfach hintereinander abwechselnd bzw. dazwischen arbeitslos waren.

Die oben dargestellten Aufzeichnungsmängel etc. gehen auch aus dem Protokoll der Vernehmung des Hrn. BF als Beschuldigter durch die belangte Behörde vom 1.9.2011 hervor. Er wurde wegen **Verdacht oder Geltendmachung von Fremdleistungen von Firmen, die nicht die eigentlichen Leistungserbringer gewesen seien bzw. bei denen die behaupteten Leistungen gar nicht erbracht worden wären**, befragt. Die Aussage des Hrn. BF ging dahin, dass die Firma 2 der Bf Leihpersonal zur Verfügung gestellt hätte, die Leiharbeitskräfte je nach Bedarf in allen Filialen eingesetzt worden wären, je nach Arbeitsanfall über den ganzen Tag verteilt bzw. dass die Leiharbeitskräfte von ihm selbst in die wöchentlichen Dienstpläne aufgenommen worden wären, die er nicht aufbewahrt hätte. Von der Firma 2 hätte er auch keine Arbeitsnachweise über die geleisteten Stunden erhalten.

Betreffend die Kontrollen der Arbeitsdurchführung wurde geantwortet, dass die Leiharbeitskräfte ihren Dienst nach Dienstplan verrichtet hätten und die Arbeitsstunden nicht von ihm aufgeschrieben worden seien.

Warum die in Rechnung gestellten Leistungen nicht auf das auf den Rechnungen angegebene Bankkonto der Firma 2 überwiesen worden seien bzw. die Frage nach dem Grund für die Barzahlung etc., wurde dahingehend beantwortet, dass mündliche Barzahlung vereinbart worden sei und die Rechnungen, Lohnbestätigungen und die Abrechnung mit Hrn. M gemacht worden sei, der gesagt hätte, er wäre von der Firma 2.

Trotz der Aussage der auf die Firma 2 angemeldeten Arbeiter ihren Lohn weiterhin von Hrn. BF erhalten zu haben und dem Schluss der belangten Behörde, dass diese Arbeiter ab Einbringung des Einzelunternehmens des Hrn. BF tatsächlich im Dienstverhältnis nur für die Bf gearbeitet hätten und die von der Firma 2 ausgestellten Rechnungen daher nicht stimmen könnten, weil es darauf hindeute, dass die Leistungen laut dieser Rechnungen gar nicht erbracht werden hätten können, behauptete die Bf, die Leistungen wären erbracht worden, Hr. BF hätte die Löhne weiter an die Leiharbeitskräfte ausbezahlt und diese Beträge seien dann von den Rechnungsbeträgen abgezogen worden und der Firma 2 nur mehr die Differenz ausbezahlt worden. Diesbezüglich angefertigte Belege konnten aber nicht vorgelegt werden.

Die Berufung ist auf die Nichtanerkennung von Fremdpersonalaufwand und die Verrechnung dieser Fremdleistungen als Personal der Bf durch die GPLA gestützt.

Im Zuge einer Stellungnahme der belangten Behörde zur Betriebsprüfung sowie zur GPLA wurde festgestellt, dass ein Teil der Dienstnehmer nach Einbringung des Einzelunternehmens des Hrn. BF in die beschwerdeführende GmbH nicht direkt von einem zum anderen Unternehmen umgemeldet worden sei, sondern 12 Dienstnehmer über die Firmen 1 und 2 in die Bf gewechselt hätten. Die Firma 1 hatte im Gewerberegister die Gewerbeberechtigung Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe zu welchen insbesondere der Handel mit Medizinprodukten, Waffen und pyrotechnischen Artikeln zählen.

Die Firma 2 hatte die Gewerbeberechtigung Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen mit Anhänger, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt. Im Zuge der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung (siehe ausführlich Verfahrensgang) wurde festgestellt, dass die Bf keinen Aufwand und keine Vorsteuern betreffend der Firma 1 geltend gemacht hat und alle befragten Arbeiter angegeben hätten, dass sie weiter ihren Lohn von Hrn. BF ausbezahlt erhalten hätten und sie weiterhin von ihm zum Dienst eingeteilt worden seien. Unterlagen wie Vereinbarungen und Zahlungsbelege zum Beweis der Behauptungen des Hrn. BF, dass diese Lohnzahlungen von den Zahlungen an die Firma 2 abgezogen worden seien, wurden nicht vorgelegt.

Am 24.5.2012 erging die abweisende Berufungsvorentscheidung (nunmehr als Beschwerdeentscheidung zu behandeln) der belangten Behörde.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten Aktes durch die belangte Behörde, der auch die Ergebnisse der GPLA sowie Aussagen der Bf und Protokolle der Befragung der ausgelagerten Arbeiter sowie das Rechtsmittelvorbringen enthält, evident.

Von Bedeutung im gegenständlichen Fall sind auch die Aussagen des Hrn. I vor der Polizei im Zuge der Beschuldigtenvernehmungen. Diese Aussagen vor dem Bundeskriminalamt erscheinen auf Grund ihres stimmigen Aufbaues und der Tatsache, dass der Beschuldigte damit selbst Gesetzesverletzungen gestanden hat, besonders glaubhaft. Diese wurden auch im Aktenvermerk der Steuerfahndung wiedergegeben, der ebenfalls Aktenbestandteil ist.

Auch die Ergebnisse der Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer/ Umsatzsteuersonderprüfung, gleich gelagerte Fragestellungen betreffend Vorgehensweise der Bf und schließlich das abweisende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes im diesbezüglich geführten Verfahren sind Aktenbestandteil und für den gegenständlichen Fall von Relevanz, wie die Ermittlungen des BFG ergeben haben.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde sowie dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. nunmehr Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die Rechtsmittel sowie die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht ebenfalls ersichtlich.

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

§ 47 EStG 1988 idgF

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn

die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

§ 41 FLAG 1967 idgF

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) 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.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,

b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,

c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,

d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.

e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,

f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 Euro, so verringert sie sich um 1 095 Euro.

(5) Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

(6) Der Dienstgeberbeitrag wird nach Maßgabe des Bundesgesetzes, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird, BGBl. I Nr. 106/1999, nicht erhoben.

(7) Die Steuerbefreiung nach § 50 Abs. 2 des Bundesbahngesetzes, BGBl. Nr. 825/1992, ist in Bezug auf den Dienstgeberbeitrag nicht anzuwenden.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten. Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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

Die Pflicht des Dienstgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer gründet sich auf [§ 82 EStG 1988](#).

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist unter anderem, wenn der Abgabenschlichtige Bücher und 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.

Dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (VwGH vom 15. Mai 1997, 95/16/0144, VwGH vom 23. April 1998, 95/16/0222, VwGH vom 09. Dezember 2004, 2000/14/0166) 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 vom 28. Mai 1997, 94/13/0032, VwGH vom 22. April 1998, 95/13/0191, VwGH vom 30. September 1998, 97/13/0033).

Die als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Bf stützt sich auf ein Argument, die Nichtanerkennung der Arbeiter, die bei den Firmen 1 bzw. 2 beschäftigt waren, als Fremdpersonalaufwand und die Verrechnung durch die GPLA als Personal der Bf sowie die

Nichtanerkennung der Betriebsprüfung. Die Bf führt in der Berufung dafür keine konkreten Gründe an, argumentiert dann aber im Vorlageantrag auf Grund der als Beschwerdevorentscheidung zu behandelnden Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde dahingehend, dass die Tatsache, dass die ausgelagerten Mitarbeiter weiter von Hrn. BF bezahlt und von ihm zum Dienst eingeteilt worden wären, nicht der Einschaltung eines Personalbereitstellungsunternehmens widerspreche wie auch fehlende entsprechende Gewerbeberechtigungen nicht ausschließen würden, dass tatsächlich Personal bereitgestellt würde, zumal Formalismen keine Rolle spielen würden, sondern nur der wirtschaftliche Gehalt.

Die Bf geht insb. nicht auf die Argumente der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung dahingehend ein, dass keine Unterlagen der Bf für angeblich abgezogene Lohnzahlungen von den Zahlungen an die Firma 2 vorgelegt wurden und diese Behauptung auch sonst nicht verifiziert werden hätte können.

Die Bf führt korrekt an, dass der wirtschaftliche Gehalt entscheidend wäre. Allerdings entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass im Zuge von Personal-Umstrukturierungen im Rahmen eines „Outsourcing“ im Bäckerei-Gewerbe, Dienstnehmer – hauptsächlich Bäcker und Bäckerhelfer – an Gewerbebetriebe ausgelagert werden, die eine ganz andere Gewerbetätigkeit ausüben wie Transport oder Handel, um sie danach wieder weiter zu beschäftigen. Der dementsprechenden Argumentation der belangten Behörde in der Berufungsvorentscheidung hat die Bf nicht widersprochen.

Auch spricht die Tatsache, dass Hr. BF nach ausführlicher Befragung der „ausgelagerten“ Dienstnehmer deren Aussage zu Folge während der Zeit ihrer Auslagerung an die Firmen 1 und 2 diese weiterhin zur Arbeit eingeteilt bzw. entlohnt hätte, nicht dafür, dass diese bei den Firmen 1 und 2 tatsächlich tätig waren. Zwei der Dienstnehmer haben nach eigener Aussage nicht einmal gewusst, dass sie bei einer anderen Firma als der Bf angemeldet waren. Zwei sagten sogar aus, dass sie trotz Ummeldung für die Bf weitergearbeitet hätten.

Übereinstimmend sagten die Arbeiter aber aus, Hr. BF hätte ihnen gesagt, wie viel sie verdienen, wobei – bis auf einen einzigen – keine Arbeitsaufzeichnungen geführt wurden, aber fast alle aussagten, dass es Dienstpläne des Hrn. BF gegeben hätte. Diese Aussage steht in krassem Widerspruch zu den dargestellten Aufzeichnungsmängeln, die auch aus dem Protokoll der Vernehmung des Hrn. BF als Beschuldigter durch die belangte Behörde vom 1.9.2011 hervorgingen, als Hr. BF wegen Verdacht oder Geltendmachung von Fremdleistungen von Firmen, die nicht die eigentlichen Leistungserbringer gewesen seien bzw. bei denen die behaupteten Leistungen gar nicht erbracht worden wären, befragt wurde. Die Dienstpläne nach denen die Leiharbeitskräfte je nach Bedarf in allen Filialen eingesetzt worden wären, wären nach seiner Aussage von ihm nicht aufbewahrt worden. Von der Firma 2 hätte er auch keine Arbeitsnachweise über die geleisteten Stunden erhalten.

Betreffend die Kontrollen der Arbeitsdurchführung wurde geantwortet, dass die Leiharbeitskräfte ihren Dienst nach Dienstplan verrichtet hätten und die Arbeitsstunden nicht von ihm aufgeschrieben worden seien.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Bf keine Arbeitsaufzeichnungen vorlegen konnte, die ihre Behauptungen belegen könnten.

Auch Hr. BF selbst konnte bei seiner Vernehmung als Beschuldigter den Vorhalt der Aussage der auf die Firma 2 angemeldeten Arbeiter, ihren Lohn weiterhin von Hrn. BF erhalten zu haben, was dafür spreche, dass diese Arbeiter nur für die Bf gearbeitet hätten und die von der Firma 2 ausgestellten Rechnungen nicht stimmen könnten und die Leistungen laut dieser Rechnungen gar nicht erbracht worden seien, nicht entkräften. Seitens der Bf wurde eine bloße Behauptung, dass die Leistungen erbracht worden wären, aufgestellt. Diese konnte jedoch nicht belegt werden. Fragen, wie warum die in Rechnung gestellten Leistungen nicht auf das auf den Rechnungen angegebene Bankkonto der Firma 2 überwiesen worden seien bzw. die Frage nach dem Grund für die Barzahlung etc., wurden dahingehend beantwortet, dass mündliche Barzahlung vereinbart worden sei und die Rechnungen, Lohnbestätigungen und die Abrechnung mit einem Hrn. M gemacht worden sei, „der gesagt hätte, er wäre von der Firma 2“. Nach den Grundsätzen der allgemeinen Lebenserfahrung ist es äußerst unglaubwürdig, Geldzahlungen an eine Person zu leisten, von der man nur den Vornamen kennt und keinerlei Nachweis hat, ob sie überhaupt berechtigt ist, Zahlungen für die betreffende Firma entgegenzunehmen.

In diesem Sinn hat auch das Bundesfinanzgericht im andere Abgaben betreffenden Parallelverfahren in Bezug auf die Umsatzsteuer im Jahr 2010 in seinem abweisenden Erkenntnis vom 19.1.2015, RV/7103651/2011, argumentiert und die Leistungen in Zweifel gezogen bzw. eine Geldübergabe an eine Person, von der man nur den Vornamen kennt, als unglaubwürdig qualifiziert und spricht von einem Betrugsmodell.

Ebenfalls anzuführen ist auch, dass das Bundesfinanzgericht auch aus dem Grund, dass die Bf ohne nur ansatzweise irgendwelche Beweisangebote vorzulegen oder anzukündigen, aus denen sich eine andere als die der Betriebsprüfung abschließend zugrunde gelegte Betrachtungsweise ergeben würde oder allenfalls Gründe ergeben würden, die zumindest Zweifel an der Berechtigung für eine Schätzung erwecken könnten, die Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung abgewiesen – BFG vom 26.07.2013, RV/1288-W/12. In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, dass die genannten Aussagen des Hrn. I – besonders vor dem Hintergrund, dass dieser sich damit sogar selbst belastet hat und mit (finanz)strafrechtlichen Konsequenzen rechnen musste – besonders glaubwürdig sind.

Im gegenständlichen Fall verhält es sich gleichsam. Auch konnten mit einer Ausnahme von den Arbeitern im gegenständlichen Fall keine Lohn- und Arbeitsbestätigungen vorgelegt werden.

Lediglich ein Arbeitnehmer legte solche vor, die jedoch inhaltlich nicht übereinstimmten, da innerhalb eines Monats unterschiedliche Brutto-Monatslöhne von 1.274,64 € und 1.548,65 € für dieselbe Tätigkeit als Bäcker angegeben wurden.

Aus den Versicherungsdatenauszügen ist abzulesen, dass Arbeiter zuerst beim Einzelunternehmen des Hrn. BF, dann teilweise geringfügig bei den Firmen 1 und 2 beschäftigt gewesen wären und im Anschluss wieder geringfügig und oder regulär bei der Bf, manchmal auch mehrfach hintereinander abwechselnd bzw. dazwischen arbeitslos waren.

All diese Tatsachen sind nicht geeignet, die Behauptungen der Bf unter Beweis zu stellen und wirken sehr dubios.

Dazu kommt, dass selbst wenn man den Ausführungen der Bf Glauben schenken würde, sich die Sinnhaftigkeit einer Ersparnis durch Outsourcing nicht erschließt, wenn die Bf in Person des Hrn. BF als Geschäftsführer weiterhin die Einteilung der Arbeit vornahm. Die belangte Behörde führt daher richtig aus, dass eine Ersparnis – unter der Prämisse, dass die involvierten Betriebe sämtliche Abgaben bezahlen würden – durch diese Maßnahme nicht nachvollziehbar ist und nicht eingetreten wäre.

Die Leistungserbringung durch die Firmen 1 und 2 ist nicht nur auf Grund der dubiosen Umstände und nicht vorgelegten Beweise für die Leistung, fehlenden Aufzeichnungen etc. sondern auch auf Grund der Aussagen der Hrn. I bei den Beschuldigtenvernehmungen massiv in Zweifel zu ziehen – besonders auch in Hinblick auf die Beschuldigtenaussagen im Sinne eines Schuldeingeständnisses des Hrn. I als Kontakthersteller zwischen der Bf und der Firma 1 und Durchführer der Anmeldungen der Arbeiter. Seinen Aussagen zu Folge haben die an die Bf adressierten Rechnungen nicht eine tatsächliche Leistung abgerechnet, sondern waren Scheinrechnungen nach den Vorgaben der Auftraggeber, denen keine reelle Leistungserbringung zu Grunde lag. Die im Rahmen einer Hausdurchsuchung sichergestellten Unterlagen (Firmenstempel, USB Sticks, etc.) sind eine weitere Bestätigung dieser Vorgehensweise. Auf Grund der genannten Argumente, Aussagen des Hrn. I und den Ermittlungen der Steuerfahndung ist daher von keiner tatsächlichen Leistungserbringung durch die Firmen 1 und 2 auszugehen.

Demzufolge war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 5. März 2021