

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache BF als Insolvenzverwalter über das Vermögen des AB, Adresse BF, über die Beschwerde vom 29. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 23. Juni 2016 betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2014, Steuernummer ***StNrAB***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2014 umfassenden gemeinsamen Prüfung der Lohnabgaben (GPLA) wurden folgende nunmehr streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

1. Neugründungsförderung

Die Neugründung der Firma sei nicht anzuerkennen, weil sowohl die Werkstätte als auch das Büro der Firma X GmbH übernommen worden seien. Darüber hinaus seien auch die Vernetzungen (z.B. Kundenkontakte, etc.) genutzt worden.

Ein Antrag auf Neugründung sei mit 27.08.2014 gestellt worden. Dienstnehmer seien jedoch bereits erstmalig im April 2014 angemeldet worden. Auch sei davor laut den Umsatzdaten

bereits eine Tätigkeit vorgelegen. Laut Auskunft des Steuerberaters sei der Betrieb bereits am 01.03.2014 aufgenommen worden.

AB sei bei der Fa. X GmbH als Bauleiter nichtselbständig tätig gewesen, er habe danach als Unternehmer die gleiche Tätigkeit ausgeübt. Die Dienstnehmer hätten keinen Unterschied bemerkt, bei welcher Firma sie überhaupt tätig gewesen seien. Etliche Dienstnehmer seien auch von AB übernommen worden.

Die Fa. X GmbH sei mit xx.xx.2015 in Konkurs gegangen.

Laut Buchhaltung seien nur 137,42 € für Werbung verausgabt worden. Daraus sei ersichtlich, dass das Unternehmen nicht nach außen in Erscheinung treten wollte.

Zusätzlich habe AB in den letzten 15 Jahren bereits eine selbständige (gewerbliche) Tätigkeit ausgeübt, und zwar vom 01.01. bis 28.02.2003 und von 01.06. bis 30.11.2003; auch darin liege ein Hindernis für die NeuFöG-Förderung.

2. Schätzung auf Grund von Lohndifferenzen

Im ersten Halbjahr 2014 seien Bruttolöhne von 3.300,72 € ausgezahlt worden, während im zweiten Halbjahr 2014 107.618,44 € zur Auszahlung gelangt seien. Zusätzlich seien im ersten Halbjahr 2014 Fremdleistungslöhne von 16.140,00 € angefallen.

Stelle man den ausbezahlten Löhnen die erzielten Umsätze gegenüber (1. Halbjahr 2014: 131.491,00 €; 2. Halbjahr 2014: 173.575,99 €) komme es zu einem Lohn-Fehlbetrag in Höhe von 66.925,70 € brutto. Davon sei die Zuschätzung für Dienstnehmer mit zu wenig gemeldeten Stunden abzuziehen, sodass für den Zeitraum 1-6/2014 eine Lohndifferenz von 64.553,30 € verbleibe, die als Zuschätzung gemäß § 184 BAO anzusetzen sei.

Vom Dienstgeber seien keine Baustellenabrechnungen vorgelegt worden, die Lohndifferenzen seien daher nach den vorliegenden Umsätzen und den vorliegenden Löhnen/Fremdlöhnen ermittelt worden.

Die Ausgangsrechnungen seien jeweils in Teilrechnungen ausgefertigt worden, weshalb davon auszugehen sei, dass diese Leistungen auch erbracht worden seien und die Arbeitsleistung vorgelegen sei. Die Zuschätzung nach diesen Kriterien stelle einen objektiven Maßstab dar.

Laut Saldenliste sei für den Zeitraum 1-6/2014 ein Gewinn in Höhe von 64.609,96 € ausgewiesen worden; dies bestätige die fehlenden Personalkosten.

3. Kfz-Sachbezug

Dem Dienstnehmer DN sei ein Firmenauto zur ständigen Benützung auch während seiner Nichtbeschäftigung für die Firma des AB zur Verfügung gestanden. Er sei damit auch für die Fa.

X GmbH gefahren. Diesbezügliche Kostenverrechnungen lägen nicht vor. Eine Überprüfung betreffend Privatfahren durch den Dienstgeber hätte nicht stattgefunden. Fahrtenbücher oder ähnliche Aufzeichnungen gebe es nicht. Die Erklärung des Dienstnehmers, das Auto nur dienstlich benützt zu haben, sei als Nachweis nicht ausreichend. Beim Ansatz des Sachbezugswertes sei vom ursprünglichen Neuwert des Fahrzeuges laut Eurotax-Liste mit 10.849,99 € ausgegangen worden, zumal vom Dienstgeber bzw. vom Steuerberater nichts Gegenteiliges vorgelegt worden sei.

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen Rechnung tragende Bescheide für das Streitjahr 2014.

In den fristgerecht gegen den Haftungsbescheid für Lohnsteuer und den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages eingebrachten Beschwerden führte der steuerliche Vertreter aus:

1. Beschwerde gegen den Haftungsbescheid für Lohnsteuer 2014

Ad Lohndifferenzen:

Die Gegenüberstellung von Einnahmen und Lohnausgaben beschränke sich auf Annahmen, die Mitarbeit des Unternehmers bleibe völlig unberücksichtigt. Mangelhaft sei auch der unterbliebene Branchenvergleich bzw. die Verprobung mit betriebswirtschaftlichen Kennzahlen. Der Prüfer habe die massive Arbeitsleistung des Unternehmers unberücksichtigt gelassen und auch die Besonderheiten der § 4/3-Gewinnermittlung verkannt. Dabei würden lediglich Zahlungsströme erfasst, die jedoch keine Rückschlüsse auf eine periodengerechte Erfolgs- bzw. Aufwandsermittlung zulassen würden. In Anbetracht der unverhältnismäßigen Zuschätzung habe es der Prüfer verabsäumt, im Sinn einer erhöhten Sorgfaltspflicht die Ergebnisse durch entsprechende Erhebungen zu verifizieren. In den Befragungen der Mitarbeiter fänden sich keine Anhaltspunkte, dass in der Lohnverrechnung nicht erfasste Personen auf den Baustellen gearbeitet hätten.

Ad Kfz-Sachbezug DN:

Dem Dienstnehmer sei das 18 Jahre alte Fahrzeug ausschließlich für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestanden. Dies habe der Dienstnehmer auch schriftlich bestätigt. Darüber hinaus sei für die Berechnung des Sachbezuges ursprünglich ein Betrag von 10.000,00 € angesetzt und nach entsprechenden Einwendungen letztlich der Betrag von 10.849,99 € herangezogen worden.

2. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2014

Ad Ablehnung Neugründungsförderung:

Die Annahme des Prüfers, es seien bestehende Strukturen der Fa. X GmbH übernommen worden, entbehre jeder Grundlage, weil das im Frühjahr 2014 am Standort ***1***, gegründete Einzelunternehmen in organisatorischer, wirtschaftlicher und finanzieller Sicht eigenständig gewesen sei. Es sei kein bestehender Betrieb bzw. bestehendes Unternehmen übernommen oder fortgeführt worden. Die Übernahme von Personal aus einem Fremdbetrieb sei für die Anwendung der Begünstigung nicht schädlich. Auch der geringe Werbeaufwand vermöge keinen Anhaltspunkt zu liefern. Auch die 11 Jahre zurückliegende, für wenige Monate ausgeübte selbständige Tätigkeit sei nicht geeignet, die Förderung zu versagen.

Betreffend Zuschätzung auf Grund festgestellter Lohndifferenzen und Ansatz eines Sachbezuges wiederholte der steuerliche Vertreter das gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid erstattete Beschwerdevorbringen.

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.05.2021 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die Beschwerde keine Ausführungen betreffend die Hochrechnung von Teilzeitbeschäftigten und Geringfügig-Beschäftigten auf Vollzeitbeschäftigte enthalte. Die Hochrechnung sei somit rechtmäßig erfolgt.

Bezüglich der Lohndifferenzen sei darauf zu verweisen, dass der Betrag von 64.553,30 € auf einer Schätzung beruhe. Der Lohnfehlbetrag für das erste Halbjahr 2014 sei durch einen Vergleich der Umsätze und Aufwendungen des ersten und zweiten Halbjahres ermittelt worden. Im ersten Halbjahr habe der Lohnaufwand lediglich 11% des Umsatzes betragen, während er im zweiten Halbjahr 62% ausgemacht habe. Diese beachtliche Diskrepanz hätte im Zuge der Prüfung nicht aufgeklärt werden können, weshalb der Anteil des Lohnaufwandes an Bauleistungen vom zweiten Halbjahr auf das erste Halbjahr übertragen und die so errechnete Lohndifferenz von 64.553,30 € nachverrechnet worden sei. Es wäre auch unverständlich, wie im ersten Halbjahr annähernd derselbe Umsatz wie im zweiten Halbjahr mit weitaus weniger Personal hätte erzielt werden können und trotzdem im zweiten Halbjahr das Personal noch deutlich – von maximal 3 Dienstnehmern im Mai auf mindestens 14 Dienstnehmer im Zeitraum 9-11/2014 – aufgestockt worden sei.

Auch wenn es durchaus üblich und nachvollziehbar sei, dass der Unternehmer selbst seine Arbeitsleistung investiere, so wirke eine zusätzliche Arbeitsleistung von knapp 65.000,00 € in vier Monaten in Anbetracht der Anzahl an Mitarbeitern und des Gesamtlohnaufwandes als doch überhöht. Möge der Unternehmen auch einen doppelt so hohen Stundenlohn erhalten wie ein Dienstnehmer, so wären es in vier Monaten 1.250 Beschäftigungsstunden, was ca 80 Wochenstunden entspreche. Diese Arbeitsleistung sei in der Beschwerde nur behauptet, es seien aber keine Nachweise angeboten worden.

Die Nachverrechnung sei rein aufgrund der in den Büchern aufscheinenden Unstimmigkeiten zwischen Umsatz und Lohnaufwendungen im ersten und zweiten Halbjahr erfolgt.

Der Einwand der nicht periodengerechten Erfolgs- und Aufwandsermittlung sei nicht nachvollziehbar: Laut Angaben der steuerlichen Vertretung sei der Betriebsbeginn der 01.03.2014. Ab 14.03.2014 seien Erlöse aus Bauleistungen am Konto erfasst worden. Die Ausgangsrechnungen seien in Teilrechnungen für den jeweiligen Leistungszeitraum erstellt worden, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass eine entsprechende Leistung auch tatsächlich erbracht worden sei. Den verbuchten Erlösen sei eine entsprechende Arbeitsleistung zugrunde gelegen, weil ansonsten von den Kunden keine Zahlung erfolgt wäre.

Es werde somit lediglich die Unrichtigkeit der Hinzuschätzung behauptet, jedoch keinerlei Nachweise beigebracht. Unterlagen (Grundaufzeichnungen) wie z.B. eine Kalkulation oder Baustellenabrechnung gebe es laut Aussage von AB nicht. Auch habe nicht festgestellt werden können, welchen Anteil die Personalkosten am Gesamtpreis darstellen.

Ad Kfz-Sachbezug:

Durch die Zuverfügungstellung des Pkw habe die Möglichkeit für den Dienstnehmer bestanden, das Kfz auch für nicht beruflich veranlasste Fahrten zu verwenden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei es durchaus denkbar, dass mit dem Pkw auch Privatfahrten durchgeführt worden seien, zumal auf den Dienstnehmer zu diesem Zeitpunkt kein Fahrzeug angemeldet gewesen sei. Dass nicht beruflich veranlasste Fahrten durchgeführt worden seien, lasse sich auch daraus ableiten, dass dieser Pkw auch für Fahrten im Zusammenhang mit der Tätigkeit bei der X GmbH genutzt worden sei.

Es seien auch keine Fahrtenbücher geführt worden, auch eine Überprüfung der Fahrten habe nicht stattgefunden. Eine nachträgliche Bestätigung des Dienstnehmers, das Kfz nur für dienstliche Fahrten verwendet zu haben, vermöge die Privatnutzung nicht auszuschließen und die Nichtführung eines Fahrtenbuches nicht auszugleichen.

Zur Bemessungsgrundlage für den Sachbezug sei aus den Unterlagen des Prüfers nur der Neupreis laut Eurotaxliste für das weitest zurückliegende Jahr mit 10.849,99 € zu entnehmen. Ein anderer Wert als der ursprüngliche Neuwert sei in der Verordnung nicht vorgesehen und könne auch bei einem 18 Jahre alten Fahrzeug nicht angesetzt werden (VwGH 22.03.2010, 2008/15/0078). Die steuerliche Vertretung habe bis dato keinen anderen Fahrzeugwert nachgewiesen.

Ad Neugründungsförderung:

Den Feststellungen der GPLA sei zu entnehmen, dass eine enge Verflechtung zwischen dem Einzelunternehmen des AB und der Fa. X GmbH bestanden habe. Es seien die wesentlichen Betriebsgrundlagen wie Standort, Maschinen und Arbeitskräfte vom Einzelunternehmer genutzt worden, ohne dass entsprechende Rechtstitel dafür vorgelegen seien oder eine diesbezügliche Abgeltung erfolgt sei. Da auf das Gesamtbild der Umstände abzustellen sei, sei

auch zu berücksichtigen, dass die Mitarbeiter der X GmbH sukzessive übernommen worden seien und letztendlich im xx.xx.2015 über das Vermögen der X GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Es seien somit keine eigenen, neuen wesentlichen Betriebsgrundlagen geschaffen worden, weshalb nicht von einer Neugründung gesprochen werden und die Begünstigung der Nichteinhebung der Dienstgeberbeiträge nicht zuerkannt werden könne.

Darüber hinaus habe die Neugründungsförderungsverordnung zum damaligen Zeitpunkt den Ausschlussgrund des § 2 Abs. 4 dahingehend konkretisiert, dass sich der Betriebsinhaber in den letzten 15 Jahren vor der Übertragung nicht als Betriebsinhaber eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt haben dürfe. Genau dies sei aber dem Sozialversicherungsauszug zu entnehmen.

Mit Schreiben vom 24.06.2021 stellte der Beschwerdeführer fristgerecht einen Vorlageantrag.

Mit Vorlagebericht vom 04.08.2021 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Beschwerdeführer zog mit Telefax vom 06.10.2021 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum, GZ, zum Insolvenzverwalter über das Vermögen des AB bestellt und diesem in einem die Eigenverwaltung entzogen. Mit Beschluss vom 17.12.2019 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet.

AB war vom 07.01.2014 bis 13.11.2015 bei der Fa. X GmbH als Bauleiter für Spenglerarbeiten geringfügig beschäftigt. Ab 04.03.2014 war er in derselben Branche auch selbständig tätig. Im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit benützte er bis November 2015 die Werkstätte der Fa. X GmbH mit; die Büroarbeiten wurden von Mitarbeitern der Fa. X GmbH erledigt. Eine Weiterverrechnung von Kosten für die Mitbenützung der Werkstätte und der Durchführung der Büroarbeiten erfolgte nicht.

Datiert mit 27.08.2014 stellte AB einen Antrag auf Neugründungsbegünstigung. Als Monat der Neugründung wurde August 2014 angegeben. Bereits ab März 2014 wurden Umsätze erzielt und ab April waren erste Dienstnehmer beschäftigt. Für Werkzeuge verausgabte AB im Jahr

2014 ca. 1.100,00 € und für eine Maschine 1.700,00 €. Leiharbeitskräfte der Fa. X GmbH wurden von AB übernommen.

AB bezahlte im ersten Halbjahr 2014 Bruttolöhne in Höhe von 3.300,72 €. Von der Fa. X GmbH wurde ihm für Personalverleih der Betrag von insgesamt 16.140,00 € in Rechnung gestellt. 70% der Gestellungskosten, das sind 11.298,00 €, wurden zur Ermittlung des im ersten Halbjahr 2014 angefallenen Gesamtlohnaufwandes in Höhe von 14.598,72 € herangezogen. Von März bis Juni 2014 erzielte AB einen Umsatz aus Bauleistungen in Höhe von 131.491,00 €. Im zweiten Halbjahr 2014 brachte er Löhne im Gesamtbetrag von 107.618,44 € zur Auszahlung und erklärte Umsätze aus Bauleistungen in Höhe von 173.575,99 €. Grundaufzeichnungen, wie z.B. Stundenlisten, wurden nicht geführt.

Die im Rahmen der GPLA festgestellte Diskrepanz in Höhe von 64.553,30 € zwischen den abgerechneten Löhnen und den erzielten Umsätzen konnte nicht aufgeklärt werden. Es ist daher davon auszugehen, dass 2014 nicht sämtliche von AB bezahlten Löhne Eingang in die Bemessungsgrundlagen für die einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gefunden haben.

AB stellte dem Dienstnehmer DN einen Peugeot 106 XRD 3 T, Baujahr 1996, mit einem Neuwert von 10.849,99 € zur Verfügung. Dieser war vom 26.08.2014 bis 31.12.2014 als Arbeiter, ab 05.10.2015 als geringfügig beschäftigter Arbeiter des Einzelunternehmers AB angemeldet. Im Jahr 2015 war DN auch Dienstnehmer der Fa. X GmbH.

Er nutzte das ihm zur Verfügung stehende Auto auch während seiner Nichtbeschäftigung bei AB im Rahmen seiner Tätigkeit für die X GmbH. Fahrtenbücher oder ähnliche Aufzeichnungen wurden nicht geführt. Eine Überprüfung bezüglich durchgeführter Privatfahrten fand nicht statt.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt gründet sich hinsichtlich des über das Vermögen des AB eröffneten Insolvenzverfahrens auf den Ausdruck aus der Ediktsdatei.

Die Beschäftigung des AB für die Fa. X GmbH und seine selbständige gewerbliche Tätigkeit ist durch den Versicherungsdatenauszug belegt. Betreffend den Beginn der gewerblichen Tätigkeit, die Mitbenutzung der Werkstätte der Fa. X GmbH, der Durchführung der Büroarbeiten und der fehlenden diesbezüglichen Vereinbarungen und Kostenverrechnungen fußt der Sachverhalt auf den in den Niederschriften vom 11.02.2016 und vom 20.04.2016 von AB getätigten Aussagen.

Betreffend die Zuschätzung von Löhnen ergibt sich der festgestellte Sachverhalt aus dem im Zuge der GPLA festgestellten Missverhältnis zwischen den im ersten Halbjahr verausgabten

Löhnen und den vereinnahmten Erlösen aus Bauleistungen. Die der Schätzung zugrundeliegende Höhe der Löhne und der erzielten Umsätze wurde den Erklärungen des AB entnommen. Der vom Prüfer ermittelte Lohnfehlbetrag in Höhe von 64.553,30 € wurde vom Prüfer ausgehend von folgenden Daten ermittelt:

Zeitraum	Umsätze	Löhne	Anteil der Löhne am Umsatz
3-6/2014	131.491,00 €	14.498,72 €	11%
7-12/2014	173.575,99 €	107.618,44 €	62%

In weiterer Folge wandte er den Prozentsatz von 62 auf die im ersten Halbjahr ermittelten Umsätze an und errechnete so einen mit großer Wahrscheinlichkeit getätigten Lohnaufwand von 66.925,70 €. Diesen Betrag verminderte er um den Zuschätzungsbetrag von 2.372,40 € für Dienstnehmer mit zu wenig gemeldeten Stunden im Zeitraum 1-6/2014. Der Zuschätzungsbetrag ist durchaus nachvollziehbar und plausibel.

Hinsichtlich der angenommenen Privatnutzung des Pkw durch DN ist auf die mit AB angefertigten Niederschriften zu verweisen. Darin gestand er zu, dass Fahrtenbücher bzw. ähnliche Aufzeichnungen nicht geführt worden sind, keine Überprüfung durch ihn stattfand und der Dienstnehmer das Fahrzeug auch für Fahrten benutzen durfte, die er für die Fa. X GmbH unternahm. Die Tatsache, dass im Jahr 2014 auf den Dienstnehmer kein Kfz angemeldet war, lässt die Annahme, dass mit dem Firmenfahrzeug auch private Fahrten zurückgelegt wurden, als durchaus glaubwürdig erscheinen und steht auch mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang. Der nachträglich im Zuge der GPLA vorgelegten Bestätigung des Dienstnehmers mangelt es angesichts der obigen Feststellungen an Glaubwürdigkeit.

Darüber hinaus wird auf die Beweismwürdigung der Beschwerdeentscheidung verwiesen, der im Vorlageantrag nicht entgegengetreten worden ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Neugründungsförderung

Gemäß § 1 Z 7 NeuFöG werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben u.a. die für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) anfallenden Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds samt Kammerumlage nach § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 („Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag“) für einen Zeitraum von 12 Monaten nicht erhoben.

Nach § 2 NeuFöG liegt die Neugründung eines Betriebes unter (u.a.) folgenden Voraussetzungen vor: Es wird durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet, der der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient (Z 1). Die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt (Z 2).

Die Neugründungs-Förderungsverordnung, BGBl. II Nr. 278/1999, enthält hiezu u.a. folgende Regelungen:

„Begriff der Neugründung

§ 2. (1) Unter einem Betrieb im Sinne des § 2 Z 1 NEUFÖG ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Der Betrieb muß der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbständiger Arbeit (einschließlich Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit) oder von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen. Keine Neugründung eines Betriebes liegt bei Aufnahme einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, vor.

(2) Betriebsinhaber ist die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber im Sinne des § 2 Z 2 NEUFÖG sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen:

- Einzelunternehmer,*
- persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften,*
- nicht persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind,*
- Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25% am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind.*

(3) Keine Neugründung liegt vor, wenn sich der Betriebsinhaber (Abs. 2) innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung als Betriebsinhaber (Abs. 2) eines Betriebes vergleichbarer Art betätigt hat. Vergleichbare Betriebe sind solche der selben Klasse im Sinne der Systematik der Wirtschaftstätigkeiten, ÖNACE 1995 (herausgegeben vom Österreichischen Statistischen Zentralamt).“

Voraussetzung einer Befreiung ist somit gemäß § 2 NeuFöG iVm der Neugründungs-Förderungsverordnung, ob „durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb“, der „die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit“ darstellt, in dem Sinne „neu eröffnet“ wird, dass „die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden“ (VwGH vom 29. Mai 2018, Ro 2017/15/0020).

Auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des SteuerreformG 2000, mit dem das NeuFöG eingeführt worden ist, verdeutlichen, dass die Fortführung eines bereits existierenden Betriebes keine Neugründung iSd NeuFöG darstellt. Im Einzelnen führen sie zu § 2 aus (1766 BlgNr 20. GP 77f):

"Die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur wird anzunehmen sein, wenn die wesentlichen Grundlagen des neu zu gründenden Betriebes zu einem bisher nicht vorhandenen Betrieb verdichtet werden.

...

Der bloße Erwerb eines Betriebes - sei es entgeltlich oder unentgeltlich bzw. durch einen Umgründungsvorgang - stellt keine Neugründung dar."

Im vorliegenden Fall nutzte AB im Rahmen seines unternehmerischen Wirkens die unternehmerischen Strukturen der Fa. X GmbH (siehe Bescheid der NÖGKK vom 28.09.2018, der in Rechtskraft erwachsen ist). So wurden Arbeitskräfte dieser Firma übernommen und die Werkstätte, das Büro sowie das Büropersonal auch vom Einzelunternehmen des AB genutzt. Entgegen der in der Neugründungs-Förderungsverordnung enthaltenen Begriffsbestimmung wurden keine Betriebsgrundlagen neu geschaffen, sondern bereits bestehende einer anderen Firma benutzt. Das Vorliegen einer Neugründung war daher vom Finanzamt zu Recht verneint worden.

Dem Beschwerdevorbringen, die 11 Jahre zuvor für wenige Monate ausgeübte selbständige Tätigkeit sei nicht geeignet, die Förderung zu versagen, ist § 2 Abs. 3 Neugründungs-Förderungsverordnung entgegenzuhalten. Nach dieser Bestimmung liegt eben keine Neugründung vor, wenn der Betriebsinhaber innerhalb der letzten 15 Jahre vor dem Zeitpunkt der Neugründung eine selbständige Tätigkeit ausgeübt hat. Dass es sich dabei um keinen Betrieb vergleichbarer Art gehandelt hat, wurde nicht vorgebracht und ist auch der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Im Übrigen wird auf die diesbezügliche Begründung der Beschwerdevorentscheidung und auf den Vorlagebericht verwiesen. Den darin enthaltenen Tatsachenfeststellungen hat der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag nicht widersprochen.

Tritt jedoch der Berufungswerber den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht im Tatsachenbereich nicht entgegen, hat er die Tatsachenfeststellungen gegen sich gelten zu lassen (vgl. für viele etwa BFG 2. 1. 2020, RV/7105948/2019).

3.1.2. Lohndifferenzen und Schätzung

a) Schätzungsberechtigung:

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

Gemäß Abs. 2 der Gesetzesstelle ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Gemäß Abs. 3 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.

Schätzungsberechtigung besteht für die Behörde sowohl bei materiellen als auch bei formellen Unzulänglichkeiten der Aufzeichnungen. Der Umstand, dass Aufzeichnungen nicht vorhanden sind, stellt einen gravierenden Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, wodurch die Schätzungsbefugnis der Behörde begründet wird.

Im vorliegenden Fall hat AB keine Grundaufzeichnungen, wie z.B. Stundenlisten, etc. geführt. Es fehlten damit notwendige Unterlagen, um die Richtigkeit der Lohnzahlungen zu überprüfen.

Dies berechtigte die Behörde zur Schätzung.

b) Höhe der Schätzung:

Ist die Berechtigung zur Schätzung gegeben, so steht die Wahl der Schätzungsmethode der Behörde grundsätzlich frei. Diese Wahlfreiheit bei der Anwendung der Schätzungsmethode dient dem Ziel, ohne Bindung an starre Regeln dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe kommen zu können. Letztlich ist jene Schätzungsmethode die richtige, deren mögliches Ergebnis nach den Gegebenheiten, nach der Lebenserfahrung, nach dem Maßstab des wirtschaftlich Möglichen und Vernünftigen beurteilt die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich zu haben scheint.

Die Bemühungen der Behörde müssen erkennbar dahin gehen, schon durch die Wahl der Methode der Wahrheit so nahe wie möglich zu kommen. Wenn die Judikatur immer wieder zum Ausdruck bringt, der Abgabepflichtige habe keinen Anspruch auf eine bestimmte Schätzungsmethode, so ist diese Aussage mit der Einschränkung zu verstehen, dass die Behörde der Wahrheit so nahe wie möglich kommen soll (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1931). Eine Schätzung, die sich so weit als möglich auf Grundlagen im Bereich des Tatsächlichen, des Gegebenen, des Unbestrittenen stützt, also auf möglichst unbestrittenen oder weitgehend gesicherten Ausgangspositionen aufbaut, wird diesem Ziel weitgehend gerecht (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1932).

Der Abgabepflichtige muss in dem Ausmaß, in dem Unklarheiten oder Ungewissheiten in Bezug auf den tatsächlichen Sachverhalt auf eine Verletzung des Offenlegungsgebotes durch den Abgabepflichtigen zurückzuführen sind, die mit den Ungewissheiten, Unklarheiten und Ungenauigkeiten verbundenen Wirkungen der Schätzung hinnehmen (Stoll, BAO-Kommentar, 1945).

Bei der Wahl der Methode besteht der Grundsatz, dass im Schätzungsfall zunächst zu versuchen ist, die Besteuerungsgrundlagen, wie sie vom Abgabepflichtigen ausgewiesen werden, zu berücksichtigen und diese durch Ergänzungs- und Teilschätzungen zu korrigieren. Sind die Fehler für sich abgrenzbar und in der Höhe konkret bestimmbar, so ist vom erklärten Buchführungsergebnis auszugehen und die festgestellten Fehler durch Zuschätzung zu korrigieren (siehe Stoll, BAO-Kommentar, S. 1942).

Der Lohnfehlbetrag für das erste Halbjahr wurde durch einen Vergleich der erklärten Umsätze und Aufwendungen im ersten und zweiten Halbjahr ermittelt:

Der Gesamtlohnaufwand für das erste Halbjahr betrug 14.598,72 €. Diesem stehen im selben Zeitraum Umsätze von 131.491,00 € gegenüber. Diese Zahlen wurden vom steuerlichen Vertreter in seiner Beschwerde nicht in Frage gestellt. Der Lohnaufwand würde somit 11% des Umsatzes entsprechen.

Demgegenüber wurden im zweiten Halbjahr 2014 insgesamt Lohnaufwendungen von 107.618,44 € getätigt und Umsätze in Höhe von 173.575,99 € erklärt. Die Lohnkosten machten somit im zweiten Halbjahr 2014 62% des Umsatzes aus. Diese doch erhebliche Diskrepanz konnte im Zuge der Prüfung nicht aufgeklärt werden, weshalb zu Recht der Anteil des Lohnaufwandes an den Bauleistungen vom zweiten Halbjahr auf das erste Halbjahr übertragen und die so errechnete Lohndifferenz von 64.553,30 € nachverrechnet wurde. Dies erscheint den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen, weil es nicht nachvollziehbar ist, dass im ersten Halbjahr mit weitaus weniger Personal annähernd derselbe Umsatz wie im zweiten Halbjahr erzielt werden konnte.

Auch wenn es durchaus üblich ist, dass der Unternehmer selbst viel an Arbeitsleistung in sein Unternehmen einbringt, erscheint eine (zusätzliche) Arbeitsleistung von rund 65.000,00 € in 4 Monaten (gerechnet ab Betriebsbeginn im März) in Anbetracht der Anzahl an Mitarbeitern und des Gesamtlohnaufwandes in dem Zeitraum doch erheblich überhöht und mangelt es dem Beschwerdevorbringen daher an Glaubwürdigkeit, zumal keine Aufzeichnungen über geleistete Arbeitsstunden geführt worden sind.

Zum Beschwerdeeinwand, der Prüfer habe die Besonderheiten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht erkannt, weil diese keine Rückschlüsse auf eine periodengerechte Erfolgs- und Aufwandsermittlung zulasse, wird angemerkt, dass vom Unternehmer keine Stundenlisten geführt wurden, anhand derer nachvollziehbar gewesen wäre, wann und auf welchen Baustellen die Arbeiter eingesetzt waren. Außerdem behauptet der steuerliche Vertreter mit diesem Einwand indirekt, dass im ersten Halbjahr Erlöse vereinnahmt wurden, die zugrundeliegende Arbeitsleistung aber noch nicht bezahlt gewesen ist. Die Ausgangsrechnungen wurden jedoch in Teilrechnungen für den jeweiligen Leistungszeitraum erstellt, sodass davon ausgegangen werden kann, dass die entsprechende Leistung tatsächlich erbracht wurde. Insofern lag, entsprechend dem Zufluss-Abflussprinzip des § 4 Abs. 3 EStG, den verbuchten Erlösen aus Bauleistungen eine entsprechende Arbeitsleistung zugrunde, da ansonsten seitens der Kunden keine Zahlung erfolgt wäre. Eine Zuschätzung anhand dieser beiden Kriterien (erhaltene Zahlungen und damit zusammenhängende erbrachte Arbeitsleistung) stellen einen objektiven Maßstab für die Hinzuschätzung dar.

Die Höhe der Schätzung ist daher nachvollziehbar und begründet. Im Übrigen wird auf die diesbezügliche Begründung der Beschwerdevorentscheidung und auf den Vorlagebericht verwiesen. Den darin enthaltenen Tatsachenfeststellungen hat der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag nicht widersprochen.

Tritt jedoch der Berufungswerber den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht im Tatsachenbereich nicht entgegen, hat er die Tatsachenfeststellungen gegen sich gelten zu lassen (vgl. für viele etwa BFG 2. 1. 2020, RV/7105948/2019).

3.1.3. Sachbezug Kfz DN

§ 4 der Sachbezugswerteverordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet auszugsweise:

„(1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für

Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

.....

(4) Bei Gebrauchtfahrzeugen ist für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung des Fahrzeuges maßgebend. Sonderausstattungen bleiben dabei unberücksichtigt. Anstelle dieses Betrages können die nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten (einschließlich allfälliger Sonderausstattungen und Rabatte) im Sinne des Abs. 1 des ersten Erwerbes des Kraftfahrzeuges zu Grunde gelegt werden.“

Die Erstzulassung des streitgegenständlichen Fahrzeuges fand im Mai 1996 statt. Auf AB wurde es Anfang September 2014 zugelassen und dem Dienstnehmer DN zur Verfügung gestellt. Dieser hatte nur bis Juni 2010 privat ein Kfz angemeldet. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass mit diesem PKW auch Privatfahren vorgenommen wurden, zumal übereinstimmend angegeben wurde, dass keine Fahrtenbücher oder ähnliche Aufzeichnungen geführt worden sind, die geeignet gewesen wären, die tatsächlich durchgeführten Fahrten zu belegen. Darüber hinaus nutzte der Dienstnehmer das Fahrzeug auch während seiner Beschäftigung bei der Fa. X GmbH.

Eine (nachträgliche) Bestätigung des Dienstnehmers darüber, das Kfz nur für dienstliche Fahrten verwendet zu haben, ist in Anbetracht der obigen Ausführungen nicht geeignet, die ausschließliche berufliche Nutzung zu beweisen.

Wenn in der Beschwerde die für die Berechnung des Sachbezugs herangezogene Bemessungsgrundlage mit der Begründung angefochten wird, dass zunächst ein Betrag von 10.000,00 € angesetzt worden sei, so ist laut Beschwerdevorentscheidung aus den Unterlagen des Prüfers nur der Neupreis lt. Eurotaxliste mit 10.849,99 € für das weitest zurückliegende Jahr für ein derartiges Fahrzeug (Peugeot 106 ZEN II, 55 PS, 05/2001-06/2003) zu entnehmen. Ein anderer Wert als jener des ursprünglichen Neuwerts ist in der Verordnung nicht vorgesehen und kann auch bei einem 18 Jahre alten Fahrzeug nicht angesetzt werden (VwGH 22.03.2010, 2008/15/0078). Dass der vom Prüfer in Ansatz gebrachte Neuwert nicht zutreffend ist, wurde nicht vorgebracht.

Im Übrigen wird auf die diesbezügliche Begründung der Beschwerdevorentscheidung und auf den Vorlagebericht verwiesen. Den darin enthaltenen Tatsachenfeststellungen hat der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag nicht widersprochen.

Tritt jedoch der Berufungswerber den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung und im Vorlagebericht im Tatsachenbereich nicht entgegen, hat er die Tatsachenfeststellungen gegen sich gelten zu lassen (vgl. für viele etwa BFG 2. 1. 2020, RV/7105948/2019).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Tatfragen, ob durch AB neue Betriebsgrundlagen geschaffen wurden, Ungereimtheiten zwischen der Höhe der Löhne und der erzielten Erlöse bestanden und der dem Dienstnehmer zur Verfügung stehende Pkw auch privat genutzt wurde, waren in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen und sind einer Revision nicht zugänglich. Die aufgeworfenen Rechtsfragen wurden im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden.

Es war daher die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 12. Oktober 2021