

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** im Beisein der Schriftführerin ***1*** in der Beschwerdesache ***2***, geb. ***3***, wohnhaft in ***4***, vertreten durch ***5***, in ***Bf1-Adr*** vom 7. August 2014, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, betreffend Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer samt Säumniszuschlag, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) samt Säumniszuschlag und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2010 bis 2012, vom 17. Juli 2014, nach der am 19. November 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im o.a. Streitzeitraum nahezu ausschließlich mit der Ausführung von div. Hausverwaltungen erteilten Reparaturaufträgen in Form eines Einzelunternehmens tätig.

Strittig ist in den o.a. Streitjahren die Lohnsteuer/DB/DZ-Pflicht von für den Bf. tätigen, nicht angemeldeten Dienstnehmern.

Im Anschluss an die Betriebsprüfung (betreffend Umsatz- und Einkommensteuer) im April 2014 erfolgte auch eine GPLA-Prüfung (Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2010 bis 2013) im Zuge derer festgestellt wurde, dass Löhne und Gehälter für die dem Bf. zugerechneten Dienstnehmern im Zusammenhang mit „Deckungsrechnungen“ folgender Subunternehmen

(siehe dazu auch Bp-Bericht vom 23. April 2014 und Niederschrift vom 15. April 2014 zu St.Nr. 267/7377) bis dato nicht versteuert wurden:

- A = ***6*** bestehend aus
Fa. ***7*** (Sitz Bratislava)
Fa. ***8*** (Sitz Birmingham)
Fa. ***9*** (Sitz Wien, FN ***10***)
- B1 = ***11*** (Namensänderung ab 14.1.2010 in B2 = ***12***; Sitz Wien, FN ***13***)
- M = ***14*** (Sitz Wien, FN ***15***)
- N = ***16*** (Sitz Wien, FN ***17***)
- R = ***18***
(Sitz Wien, FN ***19***)
- U = ***20*** (Sitz Wien, FN ***21***)
- Z = ***22*** (Sitz Baden, FN ***23***)

Da die in den Rechnungen der o.a. Firmen in Rechnung gestellten Leistungen an die Auftraggeber des Bf. weiterverrechnet worden seien, sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien.

Das Finanzamt habe gem. § 184 BAO iVm § 167 Abs. 2 BAO die Fremdleistungen um den die o.a. Subunternehmer betreffenden Aufwand gekürzt.

Es werde davon ausgegangen, dass die erwiesenen Leistungserbringungen von Dienstnehmern, die dem Bf. zuzuordnen seien, erbracht worden seien.

Die durch die Betriebsprüfung (vgl. Tz. 1 Bp-Bericht vom 23. April 2014 zu FA ***24***) geschätzten Bruttolöhne (50 % fiktiver Lohnaufwand), seien daher einer Besteuerung wie folgt zu unterziehen:

2010		Lohnabgaben lt. Bescheide v. 17.7.2014
Re von	Betrag	
A	71.112,00	
B1	20.020,00	
B2	43.820,00	
R	74.240,00	
Summe:	209.192,00	
davon 50 % als fiktiver Lohnaufwand anerkannt	104.596,00	
15 % LSt 2010		15.689,40 (= 104.596 x 0,15)
2 % SZ f. LSt 2010		313,79 (= 15.689,40 x 0,02)
4,5 % DB 2010 f. Lohnaufw. (BMG 104.596,00)		4.706,82 (= 104.596 x 0,045)
+ 4,5 % DB 2010 f. Kfz (Privatfahrten; BMG 2.250,00)		101,25 (= 2.250 x 0,045)
= DB 2010		4.808,07 ger. 4.808,00
2 % SZ f. DB 2010		96,16 (= 4.808 x 0,02)
0,0040 % DZ 2010 f. Lohnaufw. (BMG 104.596,00)		418,38 (= 104.596 x 0,004)
0,0040 % DZ 2010 f. Kfz (Privatfahrten; BMG 2.250,00)		9,00 (= 2.250 x 0,004)
Abfuhrdiff. (lfd. Lohnv.)		28,50
= DZ 2010		455,88

2011		Lohnabgaben lt. Bescheide v. 17.7.2014
Re von	Betrag	
A	39.750,00	
N	104.490,00	
U	137.880,00	
Summe:	282.120,00	
davon 50 % als fiktiver Lohnaufwand anerkannt	141.060,00	
15 % LSt 2011		21.159,00 (= 141.060 x 0,15)
2 % SZ f. LSt 2011		423,18 (= 21.159 x 0,02)
4,5 % DB 2011 f. Lohnaufw. (BMG 141.060,00)		6.347,70 (= 141.060 x 0,045)
+ 4,5 % DB 2011 f. Kfz (Privatfahrten; BMG 2.250,00)		101,25 (= 2.250 x 0,045)
= DB 2011		6.448,95 ger. 6.449,00
2 % SZ f. DB 2011		128,98 (= 6.449 x 0,02)
0,0040 % DZ 2011 f. Lohnaufw. (BMG 141.060,00)		564,24 (= 141.060 x 0,004)
0,0040 % DZ 2011 f. Kfz (Privatfahrten; BMG 2.250,00)		9,00 (= 2.250 x 0,004)
Abfuhrdiff. (lfd. Lohnv.)		35,13
= DZ 2011		608,37

2012		Lohnabgaben lt. Bescheide v. 17.7.2014
Re von	Betrag	
M	119.710,00	
Z	33.570,00	
Summe:	153.280,00	
davon 50 % als fiktiver Lohnaufwand anerkannt	76.640,00	
+ Kfz 2012 (privat)	2.250,00	
15 % LSt 2012		11.496,00 (= 76.640 x 0,15)
+ 15 % LSt 2012 (Kfz privat)		337,50 (= 2.250 x 0,15)
Abfuhrdiff. (lfd. Lohnv.)		85,50
= LSt 2012		11.919,00
2 % SZ f. LSt 2012		238,38 (= 11.919 x 0,02)
4,5 % DB 2012 f. Lohnaufw. (BMG 76.640,00)		3.448,80 (= 76.640 x 0,045)
+ 4,5 % DB 2012 f. Kfz (Privatfahrten; BMG 2.250,00)		101,25 (= 2.250 x 0,045)
Abfuhrdiff. (lfd. Lohnv.)		497,96
= DB 2012		4.048,01
2 % SZ f. DB 2012		71,00 (= 3.550 x 0,02)
0,0040 % DZ 2012 f. Lohnaufw. (BMG 76.640,00)		306,56 (= 76.640 x 0,004)
0,0040 % DZ 2012 f. Kfz (Privatfahrten; BMG 2.250,00)		9,00 (= 2.250 x 0,004)
Abfuhrdiff. (lfd. Lohnv.)		42,67
= DZ 2012		358,23

Das Finanzamt folgte somit den Feststellungen der GPLA-Prüfung und erließ am 17. Juli 2014 die o.a. Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2010 bis 2012.

Gegen diese Bescheide vom 17. Juli 2014 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Der Bf. sei in der Bauplanung, Koordinierung und Ausführung von Reparaturaufträgen in Form eines Einzelunternehmens tätig.

Diese Arbeiten seien von ihm und einer unselbständigen Mitarbeiterin erledigt worden.

Die Aufgabe des Bf. sei die Akquisition, die Beratung und absprachegemäße Erledigung der erhaltenen Aufträge.

Für die Durchführung der Arbeiten sei er aber auf die Mithilfe von Fachkräften und Mitarbeitern angewiesen, mit denen er die entsprechenden Werkverträge abschließe.

Der Bf. halte fest, dass bei der Betriebsprüfung die Ausgaben und Aufwendungen dieser Werkverträge nicht gewürdigt worden seien, weil der Bf. nicht alle vom Prüfer gestellten Fragen belegmäßig beantworten habe können.

Dem Bf. sei als Begründung für die Aberkennung der Ausgaben div. Mängel vorgeworfen worden.

Es erscheine unzumutbar, wenn nicht unmöglich, die Meldungen der beauftragten Leistenden zu beschaffen: Die Nennung der genauen Zahl und Namen der Arbeiter, die Beweise deren Meldung bei der Sozialversicherung, die angebliche Nichtmeldung der Steuern der Werkvertragspartner.

Für den Erhalt all dieser abverlangten Informationen fehle dem Bf. die rechtliche Basis.

Des Weiteren die Nichtanerkennung von Zahlungsbelegen u.v.m.

Nicht bestritten sei die tatsächliche Erledigung der Arbeiten.

Der Bf. habe folgende Unterlagen beigebracht: Firmenbuchauszüge, Daten der Geschäftsführer, UID-Nummern, Zahlungsbelege, Ausweiskopien.

Ein Mehr sei von den Kassen (ohne Anwendung ungesetzlicher Mittel) als einfacher Staatsbürger nicht zu beschaffen gewesen.

Das Abverlangen derartiger Informationen und Unterlagen würde auch dem Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz widersprechen, weil sie von der großen Mehrheit der restlichen Pflichtigen nicht gefordert werden würden.

Wenn man eine Reparatur, Anschaffung o.ä. benötige, dann erkundige man sich z.B. in den Medien nach den entsprechenden Anbietern, vereinbare eine Besichtigung, lasse sich einen Kostenvoranschlag ausarbeiten und bei Zustimmung werde der Pflichtenkatalog erstellt, akontiert, nach Fertigstellung kontrolliert und die Rechnung beglichen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. März 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies nach Anführung der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen wie folgt:

Die Erhebungen der Betriebsprüfung für die o.a. Streitjahre hätten u.a. ergeben, dass die angeblich von Subfirmen erbrachten Leistungen, von diesen nicht erbracht worden sein können, da einige am angeblichen Firmensitz überhaupt nie ansässig gewesen seien

29

20

18

oder umgesiedelt seien und ihren Firmennamen geändert hätten

11 bzw. ***12***

oder keine gültige UID-Nummer gehabt hätten

16

oder zu wenig gemeldetes Personal gehabt hätten

22.

Festgestellt habe aber werden können, dass Leistungen erbracht worden seien, wenn auch nicht von den genannten Subfirmen.

Die ausgestellten Rechnungen würden lediglich „Deckungsrechnungen“ darstellen, die die Arbeitsleistung von verwendeten Dienstnehmern, die nicht bei der Sozialversicherung angemeldet und für die auch keine Lohnabgaben entrichtet worden seien, mit Subfirmen zu erklären versucht hätten.

Da aber auch Dienstnehmer, für die keine Versicherung und keine Lohnabgaben bezahlt worden seien, Kosten verursachen, seien 50 % der als Entgelt für Subfirmen beanspruchten Ausgaben als Betriebsausgaben für Personalkosten anerkannt worden. Daher sei die Festsetzung der Lohnabgaben und die Ausstellung der Haftungsbescheide für diese anerkannten Personalkosten zu Recht erfolgt.

Der Bf. stellte daraufhin am 26. April 2016 einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzt sein bisheriges Beschwerdevorbringen wie folgt:

Das Finanzamt habe in ihrer BVE vom 31. März 2016 nur „Vermutungen“ angestellt, ohne auf die tatsächliche Tätigkeit des Bf. Rücksicht zu nehmen.

Der Bf. sei im Rahmen des Projekt- und Baumanagements tätig.

Er erhalte von diversen Hausverwaltungen Aufträge und wickle diese dann ab.

Er übernehme sowohl die Abwicklung gegenüber den Hausversicherungen und kümmere sich auch um den Einsatz der entsprechenden Professionisten, damit die Reparaturen durchgeführt würden.

Der Bf. erhalte lediglich ein E-Mail von der Hausverwaltung, dass irgendwo ein Schaden entstanden sei.

Die Hausverwaltungen würden weder einen Kostenvoranschlag noch irgendwelche sonstigen Unterlagen verlangen.

Nachdem die Reparatur von einem Bauunternehmen durchgeführt worden sei, würden die Hausverwaltungen lediglich eine Rechnung erhalten bzw. wickle der Bf. gegenüber der Versicherung der Hausverwaltung den Schaden ab.

Die Tätigkeit für Hausverwaltungen umfasse ca. 90 % der gesamten Tätigkeit des Bf.

Dies könnten auch die Zeugen ***38*** von der ***39*** und ***40*** von der ***41*** sowie der Bf. bestätigen.

Beim Bf. handle es sich somit nicht um eine Baufirma, die Subunternehmer für ihre Tätigkeiten einsetze.

Weshalb solle sich daher der Bf. darum kümmern, welche Mitarbeiter von den jeweiligen Baufirmen beschäftigt worden seien ?

Auch sei die Grundlage der Schätzungen des Finanzamtes in keinsten Weise nachvollziehbar.

Auch sei den Ausführungen des Finanzamtes nicht zu entnehmen, weshalb „Bar-Geschäfte“ rechtswidrig sein sollen. Der Bf. habe erhebliche Bar-Abhebungen getätigt, um die Professionisten zu bezahlen (siehe Sachkonten).

Dass das Nichtauffinden von Firmen eine „Sorgfaltspflichtverletzung“ darstellen solle, werde ebenfalls nicht begründet.

Auch müsse am Firmensitz der „Subunternehmer“ aufgrund moderner Kommunikationsmittel gar nichts mehr besprochen werden – diese Ansicht des Finanzamtes widerspreche jeglicher Lebenserfahrung (= Scheinbegründung des Finanzamtes).

Auch die Hausverwaltungen würden nicht am Sitz des Bf. verhandeln und würden die Tätigkeit des Bf. nicht kontrollieren.

Im Falle, dass die Tätigkeit mangelhaft sei, erhalte der Bf. schlichtweg kein Entgelt und der Bf. bezahle in Folge dessen, auch die von ihm beauftragten Unternehmen nicht, bei denen es sich

nicht um „Sub-Unternehmer“ handle (da der Bf. ja nicht als „Baufirma“ tätig werde). Der Bf. organisiere lediglich die Durchführung von Reparaturen und übernehme gegebenenfalls die Abwicklung mit der Versicherung.

Der vom Finanzamt bestrittene Kontakt mit den Firmen habe sehr wohl telefonisch stattgefunden.

Der Bf. sei weder verpflichtet, noch in der Lage dafür zu sorgen, dass andere Unternehmen, die von ihm beauftragt worden seien, auch für das Finanzamt „greifbar“ seien.

Nach Ansicht des Bf., solle er in Anspruch genommen werden, weil offenbar Forderungen des Finanzamtes gegen einige Unternehmen nicht durchsetzbar seien.

Auch liege lt. Bf. im gegenständlichen Fall keine schlüssige Schätzung vor, zu der der Bf. hätte entsprechend Stellung nehmen können (auch der Verweis auf den Bp-Bericht sei als Begründung für den Bescheid nicht ausreichend).

Dem bekämpften Bescheid sei auch keine nachvollziehbare Berechnung von LSt/DB/DZ samt Säumniszuschlägen zu entnehmen.

Dem Bf. könne nicht angelastet werden, wenn eine Firma die Betriebsadresse oder den Firmennamen geändert habe.

Weiters stelle es keinen Verstoß des Bf. dar, wenn die Fa. ***25*** über keine gültige UID-Nummer verfügt habe bzw. die Fa. ***22*** zu wenig gemeldetes Personal beschäftigt gehabt habe.

Auch sei der Bf. nicht dafür verantwortlich zu machen, dass die Fa. ***26*** s.r.o. keine Entsendungsbewilligung für ausländische Arbeitnehmer im Inland gehabt habe.

Der massive Begründungsmangel verstoße auch gegen das rechtsstaatliche Prinzip.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Beschwerdeausführungen folgendermaßen ergänzt:

Lt. Bf. seien die Reparaturaufträge der Hausverwaltungen nahezu ausschließlich pauschal mit den von ihm beauftragten Subunternehmern vereinbart worden.

Eigene Kostenvoranschläge seien nicht erforderlich gewesen, da die Preisbasis die Bewertung des Versicherungsgutachters darstellte.

Auch habe es nie Haftungsfälle gegeben.

Etwaige aufgetretene Mängel seien durch Außendienstmitarbeiter des Bf. mit den Subunternehmen direkt behoben worden.

Die Geschäftsbeziehungen hätten meist mit den gleichen Subfirmen stattgefunden und seien von unterschiedlicher Dauer gewesen (abhängig von der Arbeitsqualität der Subfirmen).

Die Kontaktaufnahme sei durch Mundpropaganda zu Stande gekommen, nicht jedoch durch Empfehlung der auftraggebenden Hausverwaltungen.

Die nunmehr beanstandeten Firmen seien im o.a. Streitzeitraum lt. seinem damaligen Steuerberater ***42*** keine Scheinfirmen gewesen.

Den Ausführungen des Bf. habe die Vertreterin der Abgabenbehörde erneut entgegengehalten, dass es im Wirtschaftsleben nicht üblich sei, Aufträge ohne Kostenvoranschläge durchzuführen. Auch würden bis dato schriftliche Vereinbarungen fehlen, die im Falle einer Haftung herangezogen werden könnten. Die erwähnten Subunternehmer seien auch mittlerweile hinlänglich als Scheinunternehmen identifiziert worden. Eine fremdübliche Kontrolle sei nicht ersichtlich bzw. nachgewiesen worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt (siehe dazu auch die BFG-Ausführungen des Beschwerdeverfahrens zur Umsatz- und Körperschaftsteuer mit gleichem Sachverhalt; RV/7102576/2016 vom 19.9.2021):

Der Bf. betrieb in den o.a. Streitjahren ein Einzelunternehmen, das im Wesentlichen mit der Ausführung von Reparaturaufträgen von Hausverwaltungen tätig war.

Die Aufgabe des Bf. bestand in der Akquisition, der Beratung und absprachegemäßen Erledigung dieser Aufträge. Diese Aufträge ließ der Bf. durch die o.a. Subunternehmen durchführen.

Soweit dies die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen bzw. Arbeiten der Subunternehmer

- ***6***
- ***11*** (Namensänderung ab 14.1.2010 in ***12***;
Sitz Wien, FN ***13***)
- ***14*** (Sitz Wien, FN ***15***)

- ***16*** (Sitz Wien, FN ***17***)
- ***18***
(Sitz Wien, FN ***19***)
- ***20*** (Sitz Wien, FN ***21***)
- ***22*** (Sitz Baden, FN ***23***)

betrifft, wurden diese zwar tatsächlich durchgeführt, allerdings nicht von den oben namentlich angeführten Subunternehmen. Diese haben, die in deren Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht.

Bei den vorgelegten Rechnungen handelt es sich durchwegs um Deckungsrechnungen, die der Verschleierung der Tatsache dienen, dass die in Rede stehenden Leistungen tatsächlich von sogenannten „Schwarzarbeitern“, für die der Bf. bis dato keine lohnabhängigen Abgaben entrichtete, erbracht wurden.

Über das Vermögen des Bf. wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 16.10.2017 zur GZ ***27*** der Konkurs eröffnet und Frau ***28*** zur Masseverwalterin des Bf. bestellt.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen hinsichtlich der Eröffnung des Konkursverfahrens sowie jene, wonach der Bf. die in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen bzw. Arbeiten im Rahmen seines Einzelunternehmens tatsächlich durchführte, ergeben sich aus dem gesamten Akteninhalt und sind unstrittig.

Die Feststellung wonach die in den in Rede stehenden Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht von den o.a. Subunternehmen erbracht wurden und wonach es sich bei diesen Rechnungen um Deckungsrechnungen handelt, gründet auf folgenden Erwägungen:

Der Bf. gab sich im Wesentlichen mit dem Vorliegen von Firmenbuchauszügen, von Gewerbescheinen sowie von Visitenkarten zufrieden.

Zutreffend führte die Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich aus, dass die bemängelten Umstände (falsche Adresse, falscher Firmenname etc.) seitens des Bf. bereits bei der geschäftlichen Kontaktaufnahme festgestellt hätten werden können.

Es ist, wie das Bundesfinanzgericht z.B. in BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011, und BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011, feststellte, einem Auftraggeber sehr wohl möglich und auch

zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen.

Hierbei kann er sich im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemeinbekannte Betrugsanfälligkeit insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe auch nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, HFU-Abfragen, Gewerbeberechtigungen, etc. "verlassen", sondern hat sich grundsätzlich mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers davon zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Diese Sorgfalt hat der Bf. nicht an den Tag gelegt.

Außerdem handelt es sich bei einem Teil der beschwerdegegenständlichen Firmen um Scheinfirmen (siehe auch Niederschrift und Aussage der Masseverwalterin betreffend „Scheinfirmen“ vom 23.9.2021 zu RV/7102576/2016).

Auf die diesbezüglichen Feststellungen im BFG-Erkenntnis vom 29.9.2021 zu RV/7102576/2016 wird wie folgt verwiesen:

Von der ***6*** sind im Jahre 2010 71.112 € und 2011 39.750 € in Rechnung gestellt worden.

Bei dieser handelte es sich um eine ARGE, die ihren Sitz an der Adresse des ARGE-Mitgliedes ***8*** haben sollte.

Bei einer im November 2010 durchgeführten Erhebung wurde festgestellt, dass sich an der Anschrift zwar deren Firmenschild befindet, an dieser Anschrift jedoch eine Person gewohnt hat, die angegeben hat, dass sich weder ein Büro noch ein Firmensitz an dieser Adresse befindet und dass ihr diese Firma nicht bekannt ist. Außerdem wurde ein Mietvertrag, aus dem ersichtlich gewesen ist, dass die Wohnung seit dem 1.11.2010 an diese Person vermietet wurde, vorgelegt worden.

Im Rechenwert des geprüften Unternehmens haben sich Rechnungen der ***29*** mit der in Rede stehenden Anschrift aus dem Zeitraum 14.12.2010 bis 2.5.2011 befunden.

Im Zeitraum 27.4.2010 bis 29.4.2010 wurden Rechnungen der Fa. ***11***, ***30***, iHv 20.020 € sowie vom 29.6.2010 bis zum 8.7.2010 der Fa. ***12***, ***31***, iHv 43.820 € als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Laut Firmenbuch wurde mit Eintragung vom 14.1.2010 der Name von ***11*** auf ***12*** und die Adresse von ***30***, auf ***31***, geändert. An letzterer Adresse bietet die Firma ***32*** Büroräume und Dienstleistungen (Entgegennahme und Verteilung von Postsendungen, Telefon-, Fax- und E-Mail-Dienste) an.

Zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung der ***11*** war somit der Firmenname bereits seit Monaten auf ***12*** geändert. Das Gleiche gilt hinsichtlich der Adresse.

Mit dem 29.6.2010 war die UID-Nr. der ***12*** begrenzt.

Die **Fa. ***18***, ***33*****, hat im Zeitraum 28.10.2010 bis 6.12.2010 Rechnungen i.H.v. 74.240 € gestellt. Laut den dem Finanzamt vorliegenden Informationen wurde der die vorangeführte Adresse betreffende Mietvertrag per 31.10.2010 gekündigt.

Die **Fa. ***16***, ***34*****, hat im Zeitraum 11.5.2011 bis 2.6.2011 Rechnungen i.H.v. 104.490 € gestellt.

Die UID-Nr. ist mit Datum 20.4.2011 begrenzt gewesen. Laut Belegsammlung des geprüften Unternehmens weist die erste Eingangsrechnung die Nr. 115b auf. Da die ***16*** die Rechnungsnummerierung aus dem Jahre 2010 im Jahre 2011 fortgeführt hat, ist die Rechnungs-Nr. des geprüften Unternehmens viel zu nieder. Auch sonst gibt es Differenzen laut den Eingangsrechnungen des geprüften Unternehmens und der dem Finanzamt vorliegenden Originalrechnung der ***16***, wie z.B. unterschiedliche Tel.Nr. und Bankkonten.

Die **Fa. ***20***, ***35*****, hat im Zeitraum 29.8.2011 bis 7.12.2011 Rechnungen i.H.v. 137.880 € gestellt. Die Eintragung der Änderung der Geschäftsadresse auf diese Adresse ist am 2.2.2011 erfolgt. Bei einer Erhebung am 24.2.2011 hat an dieser kein Hinweis auf das vorgenannte Unternehmen gefunden werden können.

Die Rechnungen der **Fa. ***14***, ***36*****, betreffen den Zeitraum 13.2.2012 bis 28.9.2012. Von dieser Firma sind 119.710 € in Rechnung gestellt worden. Laut den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen reichten deren Rechnungsnummern mit Ende April bis zur Nr. 101.

Bei Befragungen von ehemaligen Mitarbeitern hätten keine anderen Bauvorhaben als jene, die auf den verbuchten Rechnungen vermerkt gewesen sind, ausfindig gemacht werden können. Die Rechnungsnummern der ***14***, die sich in der Buchhaltung des geprüften Unternehmens befunden haben, weisen jedoch viel höhere Rechnungsnummern - beispielsweise Re.Nr. 251-2012 vom 13.2.2012 - auf. Unter den vorgelegten Unterlagen des geprüften Unternehmens zur ***14*** befindet sich eine „Visitenkarte“ von deren Geschäftsführer.

Die **Fa. ***22***, ***37*****, hat im Zeitraum 6.12.2012 und 7.12.2012 Rechnungen i.H.v. 33.570 € gestellt.

Laut Sozialversicherung sind im Zeitraum August 2012 bis 31.12.2012 insgesamt nur zwei Dienstnehmer bei diesem Unternehmen angemeldet gewesen. Deren Geschäftsführer ist laut ZMR ab dem 31.10.2012 nicht mehr in Österreich gemeldet gewesen.

Dazu kommt, dass der Bf. im gesamten Verfahren hinsichtlich des Nachweises der Leistungserbringung durch die in Rede stehenden Unternehmen lediglich Firmenbuchauszüge, Gewerbescheine und Visitenkarten vorlegte.

Derartigen Unterlagen kommt nur eine gewisse Indizienwirkung zu.

Stichhaltige Nachweise, wie beispielsweise Bautagebücher, div. Hilfsaufzeichnungen, wie z.B. Fertigstellungsvermerke oder Fertigstellungsanzeigen, diesbezügliche Korrespondenzen, Dokumentationen über den jeweiligen Baubeginn und Fertigstellungstermine brachte der Bf. im gesamten Verwaltungsverfahren trotz Vorhalt (siehe u.a. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 8. Juni 2016) nicht bei.

Auf Grund der ausschließlich erfolgten Barzahlungen an nicht näher feststellbare Empfänger sowie auf Grund der Tatsache, dass der Bf. kein Kassabuch, beinhaltend Kassaeingänge und Kassaausgänge, führte, ist der Zahlungsfluss nicht überprüfbar und die tatsächlichen Empfänger nicht feststellbar. Es war dadurch insgesamt nicht möglich festzustellen, von wem die angegebenen Leistungen tatsächlich erbracht wurden.

Vor dem Hintergrund des sich aus dem vorstehend Gesagten ergebenden Gesamteindrucks durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Als erwiesen anzusehen ist somit, dass der Bf. in den o.a. Streitjahren, die in der o.a. Tabelle dargestellten Beträge an eigene, namentlich nicht genannte (und auch von Betriebsprüfung/GPLA nicht festgestellten) Dienstnehmer ausbezahlte und dafür keine Lohnabgaben (LSt/DB/DZ) entrichtete.

Nach Feststellung des obigen Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

§ 201 BAO lautet:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er

dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

In seiner Sachverhaltsdarstellung verweist der GPLA-Prüfer auf die durchgeführte Betriebsprüfung, im Zuge derer die Fremdleistungen nicht anerkannt worden sind, aber ein Lohnaufwand in Höhe von 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen berücksichtigt wurde.

Unter Hinweis auf die im BFG-Erkenntnis vom 29. September 2021, RV/7102576/2016, diesbezüglich angeführte ausführliche Begründung kann daher davon ausgegangen werden, dass die vom Bf. beauftragten Leistungen tatsächlich nicht von Arbeitnehmern der genannten Firmen, sondern von Arbeitern des Bf. ausgeführt wurden.

Sind aber im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung entscheidungserhebliche Tatsachen hervorgekommen, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren, liegen die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung der Lohnabgaben vor.

Mit den nunmehr beschwerdegegenständlichen Bescheiden vom 17. Juli 2014 wurde der Bf. für Lohnsteuerfehlberechnungen im Zusammenhang mit namentlich nicht bekannten Arbeitnehmern zur Haftung herangezogen und der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Streitjahre 2010 bis 2012 festgesetzt.

Haftung für Lohnsteuer:

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

Gegen die Schätzung i.H.v. 15 % an Lohnsteuer von den anerkannten 50 % als fiktiven Lohnaufwand wurde seitens des Bf. kein Einwand vorgebracht, sodass diese Schätzung des Lohnaufwandes der Berechnung der Lohnsteuer in den o.a. Streitjahren zugrunde gelegt werden kann.

Gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 kann die Nachforderung der Lohnsteuer in einem Pauschbetrag erfolgen, wenn sich bei einer Außenprüfung ergibt, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallende Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist.

Auch im Falle einer pauschalen Nachforderung muss grundsätzlich ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird aber dann vorliegen, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern geldwerte Vorteile gewährte, der Arbeitgeber aber selbst der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0139).

Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes und der Tatsache, dass der Bf. die Beschäftigung von Arbeitnehmern durch vorgebliche Fremdleistungen in Abrede stellte, war es der Behörde nicht möglich, eine genaue Ermittlung der Arbeitnehmer und der auf diese entfallenden

Lohnsteuer vorzunehmen. Aus diesem Grund wurde auf die pauschale Ermittlung zurückgegriffen.

Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO nennt als Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, dass

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag 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.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers 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.

Gemäß § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Im gegenständlichen Fall kam erst im Rahmen der Außenprüfung (Bp-Bericht vom 23. April 2014) des Bf. und in der darauf folgenden GPLA-Prüfung (Bp-Bericht vom 17. Juli 2014) hervor, dass der Bf. versteckten Lohnaufwand als Fremdleistungen geltend machte, diese Leistungen aber letztlich durch eigene Dienstnehmer erbracht worden sind, deren Löhne er nicht in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einbezogen hatte. Dies wurde auch im Bericht über die GPLA-Prüfung festgehalten, auf dessen Ausführungen in den bekämpften Bescheiden zur Begründung hingewiesen wurde.

Auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl. Ritz, BAO6, § 201 Tz 38).

Da sich damit die Selbstberechnung von DB und DZ als unrichtig erweist, kann eine Festsetzung von DB und DZ für die genannten Jahre erfolgen. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 5).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 8 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 7).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen des Bf. der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

Unter Berücksichtigung der von der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für die Streitjahre im Schätzungswege festgestellten Lohnaufwendungen errechnen sich die in den Bescheiden angeführten Abgabenbeträge.

Säumniszuschläge:

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich (vgl. VwGH vom 24.3.2015, 2012/15/0206).

Zeugen:

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO kann von der Aufnahme beantragter Beweise abgesehen werden, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, die Partei erklärt sich zur Tragung der Kosten bereit oder leistet für diese Sicherheit, oder wenn die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten wurden.

Eine zu beweisende Tatsache ist dann unerheblich, wenn sie nicht geeignet ist, zur Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes beizutragen und damit eine mangelnde Relevanz des Beweisantrages vorliegt (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3 § 183 Rz 10).

Durch die Einvernahme der beiden im Vorlageantrag genannten Zeugen (= Vertreter der auftraggebenden Hausverwaltungen) ist keine weitere Aufklärung des Sachverhaltes zu erwarten, da eine solche die Vorlage von Nachweisen der Leistungserbringung durch die o.a. Unternehmen nicht zu ersetzen vermag.

Es kann daher von deren Einvernahme auf Grund mangelnder Relevanz gemäß § 183 Abs. 3 BAO Abstand genommen werden.

Die bekämpften Bescheide stehen somit in Übereinstimmung mit der Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der 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.

Bei der Beurteilung der Frage, ob die streitgegenständlichen Leistungen durch eigene Dienstnehmer des Bf. oder durch Dienstnehmer von Subfirmen erbracht wurden, handelt es sich um eine reine Sachverhaltsfrage. Die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ergab sich aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes. Hinsichtlich der pauschalen Nachverrechnung der Lohnsteuer erfolgte die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht an Hand der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.11.1993, 93/14/0139).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Daher war die Revision für unzulässig zu erklären.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Dezember 2021