

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Juni 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Juni 2015 betreffend Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2012 und 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid/Lohnsteuer 2012 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid/Lohnsteuer 2013 wird teilweise stattgegeben.
Die Haftung/Lohnsteuer wird für 2013 wie folgt neu festgesetzt:

	Festsetzung alt	Festsetzung neu
Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr Sie als Arbeitgeber haften	€ 14.260,47 €	€ 11.471,64

Berechnung: Siehe beiliegende Berechnung, welche einen integrierenden Bestandteil des Bescheides bildet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Haftungsbescheid vom 8.6.2015 wurde die Bf. als Haftende gemäß § 82 EStG für einen Betrag in Höhe von € 664,74 in Anspruch genommen (Kalenderjahr 2012). In der Begründung wird auf einen Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen, in dem für „A“ ausgeführt wurde:

„Es wurde die Auszahlung von Bezügen in der Buchhaltung festgestellt, die nicht in den Lohnunterlagen festgehalten wurden: Die Nachversicherung und Nachversteuerung erfolgte, da nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (Reinigungsarbeiten) ein Dienstverhältnis vorlag.“

Mit Haftungsbescheid vom 8.6.2015 wurde die Bf. als Haftende gemäß § 82 EStG für einen Betrag in Höhe von € 14.260,47 in Anspruch genommen (Kalenderjahr 2013). In der Begründung wird auf einen Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen, in dem für B, A, C, D, E und F ausgeführt wurde:

„Es wurde die Auszahlung von Bezügen in der Buchhaltung festgestellt, die nicht in den Lohnunterlagen festgehalten wurden: Die Nachversicherung und Nachversteuerung erfolgte, da nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (Reinigungsarbeiten) ein Dienstverhältnis vorlag.“

Mit Schreiben vom 25.6.2015 wird die gänzliche Aufhebung des Bescheides für das Kalenderjahr 2012 beantragt (mit Verweis auf die Begründung der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid des Jahres 2013).

Mit Schreiben vom 25.6.2015 wurde auch die gänzliche Aufhebung des Bescheides für das Kalenderjahr 2013 beantragt und wie folgt begründet:

„Bei meinem Mandanten wurde seitens der GKK eine Lohnabgabenprüfung für den Zeitraum 2010 bis 2013 durchgeführt, welche mit 8.6.2015 abgeschlossen wurde. Im Zuge dieser Prüfung wurden diverse Subunternehmer als Dienstnehmer umqualifiziert. Gleichzeitig wurde in jenen Fällen, in denen der Prüfer eine steuerliche Veranlagung sowie Bezahlung der Einkommensteuer bei den Subunternehmern feststellen konnte, oder wo aufgrund der Geringfügigkeit der Einkünfte gar kein Veranlagungsverfahren durchzuführen war, von der haftungsmässigen Vorschreibung der Lohnsteuer an meinen Mandanten Abstand genommen. Im Jahr 2013 wurde ein Lohnsteuerbetrag von 14.260,47 festgesetzt, nachdem der Prüfer für das Jahr 2013 bei manchen Subunternehmern noch keine rechtskräftige Veranlagung feststellen konnte. Dies ist aber einzig und allein darin begründet, dass zum Zeitpunkt der Beendigung der GPLA mit Ende Mai 2015 aufgrund der längeren Abgabefristen für Selbständige für die Steuererklärungen 2013

(spätestens Ende April 2015) eben manche Veranlagungsverfahren noch nicht abgeschlossen waren. Nachdem aber alle Subunternehmer nachgewiesenermaßen Einkommensteuer bezahlt haben, würde die Vorschreibung von Lohnsteuer an meinen Mandanten einer Doppelbesteuerung gleichkommen, nachdem diese Lohnsteuer mangels Vorliegen von Lohnzetteln bei den Auftragnehmern nicht angerechnet werden kann. Unter diesem Aspekt hatte der Prüfer auch in den Jahren 2010 bis 2012 (bis auf einen geringen Betrag in 2012) von der Vorschreibung von Lohnsteuer Abstand genommen. Da die Versteuerung der Bezüge bei den Auftragnehmern sichergestellt ist, beantrage ich daher abschließend, den bekämpften Bescheid ersatzlos aufzuheben.“

Die Beschwerden für 2012 und 2013 wurden als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

„Nach den aktuellen Verfahrensständen reichte also nur Herr D eine Steuererklärung für den Zeitraum 2013 ein. Die über dem Weg der Steuererklärung vorgeschriebenen Einkommensteuern sind auf die Haftung für die Lohnsteuern in Anrechnung zu bringen, jedoch nur insoweit, als sie entrichtet wurden (LStR 1211). Da Herr D bisher nur EUR 100,-- für den Zeitraum 2013 entrichtete, kann auch nur insoweit eine Anrechnung erfolgen. In allen anderen Fällen wurden entweder in der Steuererklärung 2013 keine Umsätze bekanntgegeben (B), eine Schätzung durchgeführt oder in Auftrag gegeben (A, C, F) oder keine Steuererklärung abgegeben (E A 2012). Allen gemeinsam ist, dass keine Einkommensteuerzahlungen für die Zeiträume 2012 und 2013 geleistet wurden, welche in Anrechnung gebracht werden könnten.“

Im Vorlageantrag wird ausgeführt:

„Herr B ist nach Angaben meines Mandanten erst im Sommer 2013 nach Österreich gekommen und war ausschließlich für Herrn Bf. tätig. Er hat dabei an meinen Mandanten im Jahr 2013 ein Honorar von 1.916,00 abgerechnet und bezahlt erhalten.

Herr F war von 1-8.2013 für meinen Mandanten tätig und hat in diesem Zeitraum Honorare von insgesamt 13.076,90 erhalten. Herr F hat danach aus Krankheitsgründen Österreich wieder in Richtung Rumänien verlassen.

Bei beiden Subunternehmern kann es somit unter Berücksichtigung (allfällig pauschaler) Betriebsausgaben aufgrund der Einkommenshöhe aus meiner Sicht zu keiner Einkommensteuerbelastung kommen. Herr D hat eine Steuererklärung für das Jahr 2013 gelegt und hat sich dabei nach Angaben des Finanzamtes eine Einkommensteuerbelastung von € 317,50 ergeben, wovon offenbar bisher lediglich 100,00 seitens des Pflichtigen bezahlt wurden, welche in der Beschwerdevorentscheidung meinem Mandanten auch gutgeschrieben wurden.

Die festgesetzte Lohnsteuer in diesem Fall beträgt 4.983,20 und steht in keinem Verhältnis zur tatsächlich angefallenen Einkommensteuer. Außerdem wäre zu hinterfragen, ob zwischenzeitig

eine komplette Bezahlung der Einkommensteuer 2013 seitens Herrn D erfolgt ist. Die übrigen Werkvertragsnehmer haben offenbar keine Steuererklärungen abgegeben und wurden seitens der Finanzverwaltung Schätzungen in Auftrag gegeben bzw. bereits durchgeführt.

In diesen Fällen wird ersucht darzulegen, ob es durch diese Schätzungen zu Ertragsteuerbelastungen gekommen ist, bzw. ob die betroffenen Steuerpflichtigen evtl. zwischenzeitig Steuerzahlungen geleistet haben.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass - sofern sich herausstellen sollte, dass sich bei den betroffenen Subunternehmern gar keine Einkommensteuerbelastungen ergeben haben (weil z.B. das Jahreseinkommen € 11.000,00 nicht überstiegen hat) bzw. alle Steuern bereits getilgt wurden - mein Mandant wohl aus der Haftung der Lohnsteuer entlassen werden könnte, nachdem dann der Republik Österreich definitiv kein Schaden aus entgehenden Steuern entstanden wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) 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.

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn zieht - §§ 78 Abs. 1 und 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge - zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der Einkommensteuer. Kommt ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen.

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. Nach Abs. 3 leg. cit ist ferner dann zu schätzen, wenn sich 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.

Der Lohnsteuerabzug stellt dann bloß eine vorläufige Maßnahme dar, wenn es zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Veranlagung kommt; *Braunsteiner* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 47 Rn 3 (Stand 1.1.2021, rdb.at); *Ebner* in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 47 Rn 1.

Wurde der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt und hat er die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet, dann entfällt die Haftung des Arbeitgebers; *Kirchmayr/Schaunig* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 82 Rz 5 (Stand 1.10.2021, rdb.at) mwN. Die Haftungsbestimmung des § 82 ist allerdings akzessorisch im Verhältnis zur entstandenen Lohnsteuerschuld. Das bedeutet, dass sie von der Existenz der Hauptschuld abhängig ist; *Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch § 7 38 f.

Gegliedert nach den Personen stellt sich die Sachlage wie folgt dar:

B

Für B wurde laut Bericht vom 8.6.2015 eine Bemessungsgrundlage neu in Höhe von € 1916,00 festgestellt und ein Betrag von € 330,17 im Haftungswege nachgefordert. Im Einkommensteuerbescheid vom 10.11.2014 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Schätzungswege in Höhe von € 109,73 herangezogen. Die Einkommensteuer 2013 wurde mit 0 festgesetzt. Der Betrag von € 330,17 ist weiterhin offen. Eine Schätzung im Hinblick auf die Tätigkeit für die Bf. ist mangels abgegebener Erklärung nicht aktenkundig.

A

Für A wurde laut Bericht vom 8.6.2015 eine Bemessungsgrundlage neu in Höhe von € 4.855,50 festgestellt und ein Betrag von € 664,74 (2012) sowie 19.341,40 mit € 3767,04 im Haftungswege nachgefordert. Eine Veranlagung erfolgte nicht. Der Gesamtbetrag von € 4.431,78 ist ausständig.

C

Für C wurde laut Bericht vom 8.6.2015 eine Bemessungsgrundlage neu in Höhe von € 3.588,00 festgestellt und ein Betrag von € 571,28 im Haftungswege nachgefordert. Im Einkommensteuerbescheid vom 16.2.2015 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von

€ 6.000 geschätzt. Die Einkommensteuer 2013 wurde mit 0 festgesetzt. Der Betrag von € 571,29 ist weiterhin offen. Eine Schätzung im Hinblick auf die Tätigkeit für die Bf. ist mangels abgegebener Erklärung nicht aktenkundig.

D

Für D wurde laut Bericht vom 8.6.2015 eine Bemessungsgrundlage neu in Höhe von € 21.206,40 festgestellt und ein Betrag von € 5.083,20 im Haftungswege nachgefordert. Im Einkommensteuerbescheid vom 24.3.2014 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 12.148,33 festgestellt (keine Schätzung). Die Einkommensteuer 2013 wurde mit € 316,94 festgesetzt. 100 wurde entrichtet, ein Betrag von € 216,94 ist weiterhin offen.

Soweit ersichtlich („Erklärung“) war D nur für ***Bf1*** tätig. Ein Betrag von € 216,94 ist aushaftend.

E

Für E wurde laut Bericht vom 8.6.2015 eine Bemessungsgrundlage neu in Höhe von € 12.125,00 festgestellt und ein Betrag von € 2.689,10 im Haftungswege nachgefordert. Im Einkommensteuerbescheid vom 7.9.2016 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt (keine Schätzung, mehrere Arbeitgeber, darunter nachweislich auch die Bf.) Die Einkommensteuer 2013 wurde von E zur Gänze entrichtet.

F

Für F wurde laut Bericht vom 8.6.2015 eine Bemessungsgrundlage neu in Höhe von € 13.076,90 festgestellt und ein Betrag von € 1.819,68 (für 2013) im Haftungswege nachgefordert. Im Einkommensteuerbescheid vom 16.2.2018 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 8.700,00 festgestellt. Die Einkommensteuer 2013 wurde mit 0 festgesetzt. Der Betrag von € 1.819,68 ist weiterhin offen. Eine Schätzung im Hinblick auf die Tätigkeit für die Bf. ist mangels abgegebener Erklärung nicht aktenkundig. Die Bf. richtet sich in Ihrem Vorbringen nicht gegen die Qualifizierung als unselbst. Einkünfte selbst, sondern nur hinsichtlich der Höhe der Anrechnungen.

Laut Aktenlage und Ermittlungsverfahren wurde weder von B, C, noch von F eine Steuererklärung (mit Hinweis auf die Tätigkeit für die Bf.) abgegeben und Einkommensteuer entrichtet, die deswegen anzurechnen wäre; es musste deswegen durch das Finanzamt geschätzt werden. Es kann im Wesen einer Schätzung liegen, dass eine Verknüpfung mit konkreten Arbeitgebern/Auftraggebern oder dergleichen nicht vorgenommen werden kann; sohin kann (abgesehen davon, dass keine ESt entrichtet wurde bzw. zu entrichten war), eine Zuordnung nicht vorgenommen werden, weil keine Erklärung abgegeben wurde. Aus diesem Grund bleibt eine Haftung weiterhin aufrecht und verhältnismäßig. A wurde nicht veranlagt, die Haftung in Höhe von € € 4.431,78 bleibt ebenso aufrecht. Anders hingegen bei den

Personen D und E, die eine Erklärung abgegeben haben und sohin deren Veranlagung und Entrichtung von Abgaben berücksichtigt werden kann. Bezüglich D bleibt eine Haftung von in Höhe von € 217,00 aufrecht, weil € 100 entrichtet wurden. Für E entfällt die Haftung, weil in Folge einer Veranlagung die gesamte Abgabenschuld entrichtet wurde.

Berechnung: 14.260,74 – 100 (Entrichtung D) – 2689,10 (Entrichtung E) = 11.471,64.

Aufgrund der oa Sach- und Rechtslage war der Beschwerde ein teilweiser Erfolg beschieden.

III. 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 Rechtsprechung des VwGH zur Haftung bzw. Anrechnung ist ausreichend geschärft, eine Revision ist deswegen nicht zuzulassen; s dazu *Kirchmayr/Schaunig* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²² § 82 Rz 5 (Stand 1.10.2021, rdb.at) mwN zur umfassenden Rechtsprechung.

Salzburg, am 11. Jänner 2023