

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ALLAUDIT & Partner Steuerberatung GmbH & Co OG, Alserstraße 24, 1090 Wien,

über die Beschwerde vom 6. März 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** zu Steuernummer ***BF1StNr1*** vom 10. Februar 2014 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2008 – 2012, Säumniszuschlag betr. Lohnsteuer 2008 – 2012, Dienstgeberbeitrag 2008 – 2012 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 – 2012 sowie Säumniszuschlag betr. Dienstgeberbeitrag 2008 – 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2009, Säumniszuschlag betr. Lohnsteuer 2009, Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2009 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 sowie Säumniszuschlag betr. Dienstgeberbeitrag 2009 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2008 und 2010 – 2012, Säumniszuschlag betr. Lohnsteuer 2008 und 2010 – 2012, Dienstgeberbeitrag 2008 und 2010 – 2012 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 und 2010 – 2012 sowie Säumniszuschlag betr. Dienstgeberbeitrag 2008 und 2010 – 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In Folge einer Außenprüfung zur Körperschaftsteuer, bei der festgestellt wurde, dass diverse Subunternehmer tatsächlich keine Leistungen an die Bf. erbracht haben, kam es zu einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben. Dem Außenprüfungsbericht vom 10. Februar 2014 ist dazu zu entnehmen:

*„Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2006 - 2012 wurden die geltend gemachten Fremdleistungen mangels geeigneten Nachweis nicht anerkannt. Es wurde festgestellt, dass auf Grund der erklärten Umsätze ein entsprechender Aufwand für Arbeitsleistungen (Löhne) außer Zweifel steht und dieser im Zuge der BP in Höhe von 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen geschätzt. Auf Grund der Würdigung der BP-Feststellungen in der GPLA Prüfung sind im gegenständlichen Fall die Dienstnehmer und der geschätzte Lohnaufwand der ***Bf1*** zuzurechnen und hievon die betreffenden Lohnabgaben auf Basis der Betriebsprüfung im Schätzungswege nachzuverrechnen.*

Auf die ausführliche Schlussbesprechung vom 27.1.2014 wird verwiesen.“

Weiters wurden für Kilometergelder, die an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt wurden, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben (nicht strittig).

Mit Bescheiden vom 10. Februar 2014 wurden der Bf. im Haftungsweg Lohnsteuer für die Jahre 2008 – 2012 samt Säumniszuschlägen vorgeschrieben und der Dienstgeberbeitrag (DB) samt Säumniszuschlag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2008 – 2012 festgesetzt. Bemessungsgrundlage für die LSt, die pauschal mit 15% angesetzt wurde, bzw. für die Erhöhung von DB und DZ waren 50% der nicht anerkannten Zahlungen an die Subunternehmer.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 6. März 2014 verwies die Bf. auf ihre Beschwerde betr. Körperschaftsteuer (der Aufwand für die Subunternehmer sei angefallen und richtigerweise als Aufwand verbucht worden), beantragte die Einvernahme von Zeugen zum Beweisthema, dass die Überweisungen auf die Bankkonten der Subunternehmer tatsächlich erfolgt seien und monierte, dass der Arbeitslohn so zwei mal der Besteuerung unterworfen werde und zwar einmal beim Subunternehmer und einmal bei der Bf. Überdies sei es bei einigen Arbeitern zu einer falschen kollektivvertraglichen Einstufung gekommen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 27. Mai 2014 wiederholte das Finanzamt seine Argumentation im Außenprüfungsbericht und legte dar, dass die kollektivvertragliche Einstufung der Arbeitnehmer weder Spruchbestandteil ist, noch in der Bescheidbegründung (Bericht vom 10.2.2014) zu finden sei. Der Lohnaufwand sei mangels vorhandener Unterlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt worden.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2014 beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde durch das BFG (Vorlageantrag). Zusätzlich brachte die Bf. vor, dass die „detaillierten Ermittlungen“ des Finanzamtes nicht vorgelegt worden seien und dass die beantragten Zeugen nicht einvernommen worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Erkenntnis vom heutigen Tage zu Gz RV/7103250/2014 hat das BFG festgestellt, dass Zahlungen an bestimmte, einzeln angeführte Subunternehmer nicht für Leistungen derselben getätigt wurden, da diese die Leistungen mangels Arbeitskräften tatsächlich nicht erbringen konnten. Betroffen davon sind folgende Beträge:

	2008	2009	2010	2011	2012
Nicht abzugsf. Aufwand	612.281,89	331.781,15	178.887,37	562.654,23	509.714,50

Gleichzeitig hat das Finanzamt festgehalten, dass bei den jeweiligen Bauvorhaben tatsächlich namentlich nicht bekannte Bauarbeiter tätig waren, die an Leistungen für die Bf. gearbeitet haben (die Leistungen wurden nach den Eingaben der Bf. im o.a. Verfahren zur Körperschaftsteuer an Kunden der Bf. weiterverrechnet).

Diese Leistungen wurden vom Finanzamt mit 50% des nicht abzugsfähigen Aufwandes geschätzt.

	2008	2009	2010	2011	2012
Geschätzter Lohnaufwand	306.140,95	165.890,58	89.443,69	281.327,12	254.857,25

In den Jahren 2008, 2009 und 2010 wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer Kilometergelder in folgende Höhe ausbezahlt:

2008	2009	2010
8.132,74	8.787,66	1.110,48

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt und die Beweiswürdigung dazu ergibt sich aus dem Erkenntnis RV/7103250/2014 sowie hinsichtlich der Kilometergelder aus den unbestrittenen Feststellungen der GPLA-Prüfung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zeugeneinvernahme

Gemäß § 183 Abs 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden.

Im Beschwerdeverfahren wurde nicht bezweifelt, dass die verbuchten Werkhonorare tatsächlich an die jeweiligen Bankverbindungen der betreffenden Gesellschaften überwiesen wurden, weshalb von einer Zeugeneinvernahme abzusehen ist.

3.2. Rechtsgrundlagen

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 dann 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.

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen (§ 41 Abs. 1 erster TS FLAG 1967). Dienstnehmer iS des § 41 Abs. 1 FLAG sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG). Der Beitrag beträgt 4,5 v.H. der Summe der Arbeitslöhne (§ 41 Abs. 5 FLAG).

Gemäß § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 können die Landeskammern und die Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag im Ausmaß von bis zu 0,29 % (Landeskammern) bzw. 0,15 % (Bundeskammer) festlegen. Die Bemessungsgrundlage entspricht hierbei der Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG. In den hier gegenständlichen Jahren betrug der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Niederösterreich im Jahr 2008 insgesamt 0,42%, im Jahr 2009 insgesamt 0,41% und in den Jahren 2010 – 2012 insgesamt 0,4% - vgl <https://www.wko.at/service/oe/Kammerumlagen-Hebesaetze.html>).

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten.

3.3. Arbeitnehmer

Im Beschwerdefall wurde festgestellt, dass Arbeiter auf Baustellen der Bf. für Bauleistungen eingesetzt waren. Jene Unternehmen, die dafür Rechnungen ausgestellt haben, haben die Arbeiter tatsächlich nicht beschäftigt, nicht einmal bei der Sozialversicherung angemeldet oder einen Lohnsteuerabzug vorgenommen. Stattdessen wurden nur so genannte „Deckungsrechnungen“ ausgestellt, um der Bf. einen Aufwand zu ermöglichen. Die

rechnungsausstellenden Unternehmen verfügten laut Außenprüfungsbericht zur Körperschaftsteuer vom 12.12.2013 auch über keinerlei betriebliche Struktur. Damit kommen sie als Arbeitgeber i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Betracht.

Nach der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt stattdessen die Bf. als diejenige in Betracht, in deren geschäftlichen Organismus die Arbeiter eingegliedert waren und der sie weisungsunterworfen waren, zumal die Bauarbeiter tatsächlich auf den Baustellen der Bf. tätig waren.

Den Abrechnungen der vermeintlichen Subunternehmer ist zu entnehmen, dass die Arbeiter oftmals „zur Spitzenabdeckung“ tätig waren oder es wurde eine nicht näher bezeichnete Pauschale verrechnet. Einerseits konnte die Behauptung der Bf., die Subunternehmer hätten selbständig an Teilleistungen gearbeitet, durch keine Unterlagen (auch keine Nebenaufzeichnungen) untermauert werden. Andererseits hat die Bf. selbst angegeben, die von den Arbeitern ausgeführten Leistungen an ihre Kunden weiterverrechnet zu haben (vgl. das diesbezügliche, mit Beispielen untermauerte Vorbringen der Bf. in RV/7103250/2014). Bei dieser Sachlage ist anzunehmen, dass die Arbeiter nach den Anweisungen der Bauleiter der Bf. tätig waren.

Da es sich bei den Rechnungen um Deckungsrechnungen handelt, sind die auf Grundlage dieser Rechnungen geleisteten Zahlungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Lohnzahlungen i.S.d. § 47 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln. Arbeitgeberin der gegenständlichen Arbeiter war daher unzweifelhaft die Beschwerdeführerin.

Zu einer doppelten Besteuerung des Lohnes – wie von der Bf. moniert - kann es bei der Sachlage nach den Feststellungen des BFG auch nicht kommen: Das BFG hat nämlich festgestellt, dass die als „Subunternehmer“ bezeichneten Rechnungsaussteller tatsächlich keine bzw. nicht ausreichend Arbeitnehmer beschäftigt haben, um die Leistungen, die sie verrechnet haben, erbringen zu können. Daher können sie für die hier festgestellten Löhne auch keine lohnabhängigen Abgaben geleistet haben.

3.4. Berechnung der lohnabhängigen Abgaben

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des BFG, dass der (geschätzte) Lohnaufwand für Schwarzarbeiter mit 50 % des hierfür an die (die Arbeiten tatsächlich nicht durchführenden) Auftragnehmer aufgrund von Schein- oder Deckungsrechnungen geleisteten Betrages zu veranschlagen ist (zB VwGH 23.8.2022, Ra 2022/13/0072, VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115 oder VwGH 16.5.2002, 96/13/0168; siehe auch BFG 20.7.2021, RV/5101337/2015, BFG 6.8.2018, RV/7101247/2016 oder BFG 26.6.2017, RV/7100715/2013). Dieselbe Bemessungsgrundlage gilt von Gesetzes wegen auch für den DB und den DZ.

Gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 kann die Nachforderung der Lohnsteuer in einem Pauschbetrag erfolgen, wenn die genaue Ermittlung der auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist. Grundsätzlich muss feststellbar sein, was auf die einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern geldwerte Vorteile gewährte, diese Arbeitnehmer aber aufgrund des Verhaltens des Arbeitgebers nicht festgestellt werden können (VwGH 24.5.1993, 92/15/0037; 16.11.1993, 93/14/0139). Dies ist im Falle von Schwarzlöhnen regelmäßig der Fall. So auch im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin hat die für sie tätigen Arbeitnehmer nicht namentlich erfasst und keinerlei Lohnkonten oder sonstige Aufzeichnungen geführt. Es ist daher nicht feststellbar, welche Personen für die Beschwerdeführerin tätig waren.

Das Finanzamt hat der Lohnsteuerberechnung einen Pauschalsatz von 15 % zugrunde gelegt. Dies ist in Hinblick auf theoretische Durchschnittsverdienste in der Bauwirtschaft nicht zu beanstanden (vgl zB BFG 7.3.2023, RV/7100853/2017).

Lohnabhängige Abgaben 2009

Im Jahr 2009 hat das Finanzamt den hier strittigen lohnabhängigen Abgaben den Zurechnungsbetrag von 165.890,58 Euro zugrunde gelegt. Dies entspricht den Feststellungen des BFG RV/7103250/2014. Die Beschwerde war daher hinsichtlich des Jahres 2009 – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Lohnabhängige Abgaben 2008, 2010, 2011 und 2012

Aus dem Erkenntnis des BFG zur Körperschaftsteuer (RV/7103250/2014) ergeben sich folgende geschätzte Lohnzahlungen (50% des nicht abzugsfähigen Aufwandes für Deckungsrechnungen von Subunternehmern):

	2008	2010	2011	2012
Aufwand gesamt	612.281,89	178.887,37	562.654,23	509.714,50
davon 50%	306.140,95	89.443,69	281.327,12	254.857,25

Daraus ergibt sich folgender Mehrbetrag an Lohnsteuer, für den die Bf. im Haftungsweg heranzuziehen ist:

Haftung Lohnsteuer

	2008	2010	2011	2012
geschätzter Lohn	306.140,95	89.443,69	281.327,12	254.857,25
15% Lohnsteuer	45.921,14	13.416,55	42.199,07	38.228,59

Der Dienstgeberbeitrag beträgt 4,5% der Bemessungsgrundlage, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 0,4% der Bemessungsgrundlage. Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne (auch derer, für die die Bf. bereits bisher DB und DZ gezahlt hat) und der Vergütungen an den Gesellschafter Geschäftsführer. Rechnerisch ergibt das folgendes Bild:

Festsetzung DB und DZ

Jahr	2008	2010	2011	2012
Bmgl Lohnverrechnung	667.063,54	528.022,33	644.772,83	859.743,00
+ Schwarzlöhne	306.140,95	89.443,69	281.327,12	254.857,25
+ Gf-Vergütung	8.132,74	1.110,48		
Bemessungsgrundlage	981.337,23	618.576,50	926.099,95	1.114.600,25
DB	44.160,18	27.835,94	41.674,50	50.157,01
DZ	4.121,62	2.474,31	3.704,40	4.458,40

3.5. Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten.

Hinsichtlich des Säumniszuschlages wird in der Beschwerde lediglich vorgebracht, dass die Abgaben unrechtmäßig festgesetzt wurden.

Das BFG hat hinsichtlich der Jahre 2008, 2010, 2011 und 2012 festgestellt, dass für die geschätzten Lohnaufwendungen keine Lohnsteuer abgeführt wurde und für die geschätzten Lohnaufwendungen sowie die Geschäftsführerentlohnung auch kein DB entrichtet wurde.

Der Säumniszuschlag berechnet sich daher mit 2% der Lohnsteuer:

Berechnung SZ für Lohnsteuer:

Jahr	2008	2010	2011	2012
Lohnsteuer	45.921,14	13.416,55	42.199,07	38.228,59
2% SZ für LSt	918,42	268,33	843,98	764,57

Der Säumniszuschlag für den Dienstgeberbeitrag errechnet sich aus dem Mehrbetrag laut Schätzung und der Geschäftsführerentlohnung:

Berechnung SZ für DB:

Jahr	2008	2010	2011	2012
DB Schwarzlöhne	13.776,34	4.024,97	12.659,72	11.468,58
DB km-Geld	365,97	49,97	0	0
Summe	14.142,32	4.074,94	12.659,72	11.468,58
2% SZ für DB-Mehrbetrag	282,85	81,50	253,19	229,37

3.6. 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.

Graz, am 15. April 2024