

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Grasl & Partner Steuerberatung GmbH, Alser Straße 21 Tür 4-5, 1080 Wien, über die Beschwerde (vormals Berufung) vom 13. Dezember 2013 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. November 2013 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2010 und 2011, Steuernummer ***BfStNr***, zu Recht:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Außenprüfung u.a. betreffend Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer 2009 bis 2011, Bericht vom 23.09.2013

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand eine Außenprüfung u.a. betreffend Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 statt. In ihrem Bericht vom 23.09.2013 führte die Prüferin aus, im Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 habe sich die Bf. für diverse Nebenleistungen der Subunternehmen ***Sub 1***, ***Sub 2***, ***Sub 3***, ***Sub 4*** und ***Sub 5*** bedient.

Im Zuge einer Hausdurchsuchung durch die Finanzpolizei bei dem Verdächtigen ***Verd*** seien auf beschlagnahmten Computern Listen von ausgestellten Rechnungen der ***Sub 3***, ***Sub 2*** und ***Sub 5*** an die Bf. gefunden worden. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich dabei um Scheinrechnungen handle, umso mehr der „Rechnungsaussteller“

Verd bei der Polizei sowie auch beim Finanzamt und bei Gericht angab, Rechnungen auf Auftrag gegen Provisionen ausgestellt zu haben.

Die Betriebsprüferin traf Feststellungen zur angeblichen Geschäftstätigkeit und den angeblichen Adressen aller angeführten Unternehmen, zu den vorgelegten Rechnungen und erfassten Zahlungen. Aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen sei davon auszugehen, dass keine Leistungserbringung durch die angeführten Subunternehmen erfolgt sei. Dies insbesondere auch in Anbetracht der Tatsache, dass seitens der Bf. keinerlei Nachweise über eine Leistungserbringung durch diese Subunternehmen erbracht und zur gesamten vorgebrachten Leistungsbeziehung keine aufklärenden Angaben gemacht worden seien.

Auf Grund der Feststellungen seien daher die geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen betreffend diese Unternehmen nicht anzuerkennen und den jeweiligen Jahreserfolgen gewinnerhöhend hinzuzurechnen.

Da davon ausgegangen werde, dass die Arbeiten erbracht wurden, seien die Aufwendungen für Bruttolöhne gemäß § 184 BAO mit 50 % der gewinnerhöhend auszuscheidenden Subaufwendungen geschätzt worden.

Dies ergebe einen Betrag von 12.315,00 € für das Jahr 2009, 29.667,71 € für das Jahr 2010 und 11.696,25 € für das Jahr 2011.

Durch die Betriebsprüfung seien die Aufwendungen für Lohnabgaben berücksichtigt worden, da noch eine GPLA-Prüfung stattfinden werde. Die Lohnsteuer werde mit einem Durchschnittsprozentsatz von 15 % berechnet.

Dies ergebe einen Lohnaufwand gesamt von 2.820,14 € für das Jahr 2009, 6.793,91 € für das Jahr 2010 und 2.678,44 € für das Jahr 2011.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 03.10.2013 bzw. 02.10.2013 den Prüfungsfeststellungen folgende Bescheide und verwies zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Außenprüfung u.a. betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2009 bis 2012, Bericht vom 14.11.2013

In weitere Folge fand bei der Bf. eine Außenprüfung u.a. betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2009 bis 2012 statt. In seinem Bericht vom 14.11.2013 führte der Prüfer aus: Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988 i.V.m. § 202 Abs. 1 BAO und § 224 Abs. 1 BAO sei im Rahmen der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" sei dabei die Bedeutung "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" sei

insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen.

Nach der durchgeführten Betriebsprüfung seien im Zuge der GPLA nunmehr von den von der Betriebsprüfung geschätzten Bruttolöhnen die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag (DB), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie die Kommunalsteuer vorzuschreiben. Die Lohnsteuer werde mit einem Durchschnittsprozentsatz von 15 % berechnet. Für das Jahr 2009 sei aufgrund der Bestimmungen des NeuFöG kein DB und DZ vorzuschreiben. Abfuhrdifferenzen seien aufgrund der vorgelegten Lohnkonten ermittelt und berücksichtigt worden.

Bescheide vom 14.11.2013

Das Finanzamt Wien 4/5/10 erließ mit Datum 14.11.2013 folgende beschwerdegegenständliche Bescheide betreffend

- Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 1.847,25 €
- Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 4.299,21 €
- Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 1.754,44 €
- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2010 (Nachforderung 1.335,05 €)
- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2011 (Nachforderung 526,33 €)

und verwies zur Begründung auf den Bericht vom 14.11.2013.

Die Bescheide wurden am 15.11.2013 zugestellt.

Beschwerde (vormals Berufung) vom 13.12.2013

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde (vormals Berufung) vom 13.12.2013 und reichte eine Begründung samt Beilagen vom 23.12.2013 nach.

Darin beantragte die Bf. ua die Mehrergebnisse betreffend Lohnsteuer in Höhe von

Jahr	Mehrergebnis
------	--------------

2009	1.847,25 €
------	------------

2010	4.299,21 €
------	------------

2011	1.754,44 €
------	------------

und des Dienstgeberbeitrages (DB) in Höhe von
Jahr Mehrergebnis
2010 1.335,05 €
2011 526,33 €
zu stornieren.

Zur Begründung führte die Bf. zusammengefasst aus:

Die Art der Fragestellungen im Rahmen der Betriebsprüfung bzw. der vorgelegte Fragebogen lassen auf eine Prüfung im Sinne des § 162 BAO (Empfängernennung) schließen. Andererseits spreche die Schätzung eines Personalaufwandes gegen einen Verstoß im Sinne des § 162 BAO. Es folgten Ausführungen zu § 162 BAO.

Zu der von der Betriebsprüfung vorgeworfenen mangelhaften Prüfung der Geschäftspartner nahm die Bf. wie folgt Stellung:

Das Bestehen der Geschäftspartner sei vom Geschäftsführer (Gf.) durch Verwendung von öffentlichen Registern überprüft worden. Konkret habe es sich dabei insbesondere um das Firmenbuch und die neu geschaffene Möglichkeit der HFU-Abfragen gehandelt.

Die Voraussetzungen für die Aufnahme bzw. die Prüfung der Unternehmen im Zusammenhang mit der HFU-Liste erfolge deutlich ausführlicher als bei Vergabe einer Umsatzsteueridentifikationsnummer. Daher sei bei Beginn der Geschäftsbeziehung aber auch laufend die Abfrage dieser beiden öffentlichen Register (Firmenbuch und HFU-Liste) die sinnvollste und informativste Quelle für den Nachweis über das Bestehen eines Unternehmens. Aufgabe der Behörden sei es diese Datenbanken laufend zu aktualisieren.

Seit Bestehen der Möglichkeit von HFU-Abfragen (seit 01.09.2009) sei diese für alle Firmen durchgeführt worden. Aufgrund der positiven HFU-Abfrage nachstehend genannter Geschäftspartner sei deren Unternehmereigenschaft von der Bf., unter „Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“, nicht in Frage gestellt worden:

Sub 1

Sub 2

Sub 3

Sub 4

Sub 5

Betreffend der Firmenbuchabfragen sei festzustellen, dass diese Abfragen nachweisen, dass sämtliche Kontaktaufnahmen und auch alle Leistungen der Subunternehmen selbstverständlich vor einer eventuellen Liquidation bzw. Anmerkung über eine Insolvenzeröffnung erfolgt seien.

In jedoch all jenen Fällen in welchen ein - zum Zeitpunkt einer Überprüfung bereits vorliegender, jedoch mangels damaligen Vermerkes im Firmenbuch noch nicht öffentlich bekannter - Konkurs vorlag, könne dies nicht der Bf. zur Last gelegt werden.

Andere Überprüfungen wie etwa direkte (von der Betriebsprüfung geforderte) Abfragen bei der Gebietskrankenkassa, ob die Dienstnehmer des Geschäftspartners angemeldet seien und Beiträge abgeführt werden, seien aus Datenschutzgründen nicht möglich.

Zu den angesprochenen teilweise falschen bzw. nicht mehr gültigen UID-Nummern sei anzumerken, dass bei Reverse Charge Leistungen gesetzlich nicht vorgesehen sei, diese zu prüfen.

Die in der Niederschrift angeführten Abweichungen der Zahlungen mit den Abhebungen auf dem Bankkonto habe der Gf. in einer Einvernahme mit der Betriebsprüferin aufgeklärt. Da die Bezahlung der Rechnungen nach Besichtigung der geleisteten Arbeiten auf den Baustellen erfolgte, haben die Fremdleistungserbringer immer bereits die geschriebenen Rechnungen inkl. der vorgefertigten Zahlungsbestätigungen gebracht. Daher könne es aufgrund von kurzfristigen Terminverschiebungen zu geringfügigen Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Zahlungszeitpunkt und dem auf der Zahlungsbestätigung angeführtem Zeitpunkt kommen.

Die Anmerkungen „*weitere steht auf Grund der Erhebungen der Steuerfahndung/Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben wurden, um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren*“, können nicht nachvollzogen werden, da keinerlei Protokolle vorgelegt worden seien.

Es sei kein optischer Vergleich der Rechnungen in der Buchhaltung von ***Bf*** mit jenen angeblichen „Scheinrechnungen“ von ***Verd*** erfolgt. Die angeblichen „Scheinrechnungen“ seien nicht vorgelegt worden.

Der Betriebsprüferin seien Bestätigungen zu der Geschäftsgebarung der ***Bf*** von den Mitarbeitern ***An 1***, ***An 2*** und ***An 3*** übergeben worden. Diese bestätigen, dass es den Mitarbeitern bewusst gewesen sei, dass die ***Bf*** Subunternehmen beschäftigt habe und dass die oben angeführten Mitarbeiter nie mehr gearbeitet haben, als sie angemeldet waren und daher auch nie „Schwarzgeld“ erhalten haben. Diese Stellungnahmen seien in der Niederschrift nicht erwähnt, auch wollte man diese Mitarbeiter nicht befragen.

Die angebotene Vorlage der Privatkonten, Besichtigung der Privatwohnung von ***Gf*** (Gf. und Gesellschafter, wohnt weiterhin bei seinen Eltern) und der Privatkonten seiner Eltern sei nicht angenommen worden. An seinem bescheidenen Lebenswandel habe sich nichts geändert.

Da sämtliche vorgelegte Nachweise von öffentlichen Registern (Firmenbuchabfragen bzw. HFU-Abfragen) im Vergleich insbesondere zu einer UID-Abfrage als „irrelevant“ abgetan worden seien bzw. die angebotenen Entlastungsunterlagen (z.B. private Bankkonten vom Gf. und den Eltern, Besichtigung der privaten Wohnung) nicht angenommen worden seien und auf die Stellungnahme der langjährigen Mitarbeiter nicht eingegangen worden sei, lasse die Vermutung zu, dass dem § 167 Abs. 2 BAO nicht entsprochen worden sei.

Die Bf. übermittelte noch Anmerkungen zu den einzelnen Subunternehmen.

Die Insolvenzanmeldung der ***Sub 1*** sei erst ca. ein halbes Jahr nach Erbringung der Leistungen erfolgte. Strafbare Handlungen anderer Unternehmen können jedoch nicht der ***Bf*** angelastet werden.

Bezüglich der Bezahlungen der Rechnungen sei die Darstellung in der Niederschrift nicht richtig. Da die Leistungen des Unternehmens am Anfang der Aufnahme der Tätigkeit der Bf. erfolgt sei, habe es nicht genügend liquide Mittel in der Gesellschaft gegeben. Daher sei die Zahlung der Rechnungen durch den Gesellschafter persönlich erfolgt und entsprechend gebucht.

Die Schlussfolgerung, dass der Fremdleistungsaufwand zu streichen war, ‚weil die Bezahlung lt. Zahlungsbelege gar nicht möglich war‘, sei nicht zutreffend.

Die Ausführungen zum oben angeführten Unternehmen gelten sinngemäß auch für die ***Sub 2***. Selbstverständlich seien auch für die Zahlungen entsprechende Zahlungsbestätigungen der Betriebsprüferin übergeben worden.

Die Ausführungen zu dem oben angeführten Unternehmen gelten sinngemäß auch für die ***Sub 3***. Die Begrenzung der UID-Nummer der Finanzverwaltung sei erst nach Leistungs- und Rechnungserstellung und Zahlung der Rechnung erfolgt. Ferner wird angemerkt, dass die ***Sub 3*** ‚mit den bei der Sozialversicherung angemeldeten Dienstnehmern (15, davon 3 längerfristig beschäftigt)‘ mehr Mitarbeiter beschäftigt habe als die ***Bf***. Leistungen in Höhe von rd. € 25.000,00 waren der ***Sub 3*** daher sehr wohl möglich zu erbringen.

Der Gf. habe die Unterschrift auf der Zahlungsbestätigung mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie verglichen. Bei erstmaliger Kontaktaufnahme sei diese Person noch Geschäftsführer gewesen und der Gf. der Bf. sei über den Geschäftsführerwechsel vom Subunternehmen leider nicht verständigt worden.

Eine nochmalige Firmenbuchabfrage vor Auszahlung des Rechnungsbetrages sei nicht erfolgt.

Bezüglich des Zeitpunktes der Bankabhebung und der Barauszahlung werde auf obige Ausführungen verwiesen.

Die Ausführungen zum oben angeführten Unternehmen gelten sinngemäß auch für die ***Sub 4***.

Die Ausführungen zu den oben angeführten Unternehmen gelten sinngemäß auch für die ***Sub 5***. Zusätzlich sei anzumerken, dass der Betriebsprüferin Zahlungsbestätigungen vorgelegt wurden, deren Unterschrift mit der Ausweiskopie des Geschäftsführers übereinstimmen. Die Subunternehmerin habe diesen Auftrag mit Einverständnis von der ***Bf*** an die ***Sub 6*** weitergegeben. Anmeldungen bei der WGKK von mehreren Arbeitnehmern liegen vor. Sämtliche Unterlagen seien bereits der Betriebsprüferin übergeben worden.

Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 24.02.2014

In einer Stellungnahme zur Beschwerde (Berufung) machte die Betriebsprüferin weitere Angaben zur Aufklärung des Betrugsfalles im Baugewerbe und zum kriminellen Netzwerk, an dem der Verdächtige ***Verd*** beteiligt gewesen sei, mit dem Hinweis, dass ***Verd*** offiziell in keiner Beziehung mit der Bf. gestanden sei.

Zu den in den Berufung angeführten HFU-Abfragen könne nur vermerkt werden, dass diese Unternehmen für kurze Zeit Geschäftstätigkeiten vortäuschen und die damit verbundenen Obliegenheiten (Abgabe von Steuererklärungen, Zahlung von Steuern und Abgaben, ect.) erfüllen. So seien die Unternehmen sorgfältig aufgebaut oder solche erworben und anschließend innerhalb des kriminellen Netzwerkes verwendet worden. Es werden ausländische Scheingeschäftsführer eingesetzt, auf die später nicht mehr zurückgegriffen werden könne. Innerhalb von wenigen Monaten erfolgten dann massive betrügerische Tätigkeiten, die einen Schaden in Millionenhöhe zur Folge hätten. Im Anschluss werde ein Konkursverfahren eingeleitet, in welchem niemand zur Rechenschaft gezogen werden könne.

Zu all den Subunternehmen sei im Prüfungsverfahren gefragt worden, welche Personen die Bargeldbeträge übernommen haben sollen und ob sich der Gf. der ***Bf*** auch vergewissert habe, ob es sich bei den für diese Firmen auftretenden Personen und die auch die hohen Barbeträge übernahmen, tatsächlich um berechnigte Personen (Geschäftsführer) gehandelt habe - Ausweise der jeweiligen Gesellschafter seien aber nie abverlangt worden und auch die Unterschriften der Zahlungsempfänger stimmen nicht immer mit den Musterzeichnungen lt. Firmenbuch überein.

In der Berufung werde auch kritisiert, dass es sich bei der Fragestellung um solche im Sinne des § 162 BAO handle. Einen Widerspruch sehe die Betriebsprüfung darin nicht, da es bei der Fragestellung im Prüfungsverfahren um grundsätzliche Aussagen zur steuerlichen Existenz eines Unternehmens handle, die auch außerhalb der Empfängernennung Gültigkeit haben.

Der Vermutung, dem § 167 Abs. 2 BAO sei im Zuge der Prüfung nicht entsprochen werden, müsse von der Betriebsprüfung entschieden zurückgewiesen werden.

Es seien alle vorgelegten Unterlagen gewürdigt worden.

In der Beschwerde seien keine für die Außenprüfung neuen Argumente vorgebracht worden, sondern nur bereits bekannte Einwände ausführlich dargestellt worden. Nur die Information, über die Weiterleitung des Auftrages von der Fa. ***Sub 5*** an die Fa. ***Sub 6*** war der Außenprüfung bisher nicht bekannt, ergebe aber auch keine Änderung der Gesamtbetrachtung, sondern vielmehr nur eine Bestätigung, da es sich auch hier um ein Unternehmen handle, das für Sozialbetrug verwendet worden sei.

Beschwerdevorentscheidung vom 04.04.2014

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 04.04.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der Beschwerdevorentscheidung vom 04.04.2014 lautet:

*„Es ergeht die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde vom 23. Dezember 2013 von ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Grasl Schenk & Partner GmbH & Co, Seidengasse 45, 1070 Wien, gegen Haftungsbescheide Lohnsteuer 2009 bis 2011 sowie Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 und 2010.*

Über die Beschwerde wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Ihre Beschwerde vom 23.12.2013 wird als unbegründet abgewiesen.“

Die Begründung lautet auszugsweise:

„Aufgrund der Betriebsprüfung der Jahre 2009-2011 betreffen Körperschaftsteuer 2009-2011 wurden Ausgaben für Subfirmen nicht anerkannt. Die Rechtmäßigkeit dieser Vorgangsweise ist Thema der Berufung gegen diese Körperschaftsteuerbescheide und wurde in der entsprechenden Beschwerdevorentscheidung erläutert. [...] Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die anerkannten Ausgaben für Arbeitslöhne wurden also in korrekter Höhe und gesetzeskonform vorgenommen.“

Die Beschwerdevorentscheidung wurde am 09.04.2014 zugestellt.

Vorlageantrag vom 09.05.2014

Am 09.05.2014 wurde ein Vorlageantrag eingebracht, in dem die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO beantragt wurde.

Beschwerdevorlage vom 03.07.2014

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 03.07.2014 zur Entscheidung vorgelegt.

Aussetzungsbeschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12.11.2018

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 12.11.2018 wurde die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde bis zur Beendigung des beim Bundesfinanzgericht zur GZ RV/7100191/2017 anhängigen Verfahrens ausgesetzt mit der Begründung, dass der Ausgang des im Spruch genannten Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache sei, weil der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob die erbrachten Leistungen durch Subunternehmen oder durch anderes Personal bzw. Schwarzarbeitskräfte durchgeführt wurden, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde sei.

Beendigung des Verfahrens zu GZ RV/7100191/2017

Das Verfahren zu GZ RV/7100191/2017 wurde mit Erkenntnis vom 25.08.2025 beendet (BFG 25.08.2025, RV/7100191/2017). Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und Anspruchsinsen für die Jahre 2009 und 2010 wurde als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009 bis 2011 wurden abgeändert. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde als nicht zulässig erklärt. Die Entscheidung wurde rechtskräftig.

Mündliche Verhandlung vom 05.12.2025

Die beantragte mündliche Verhandlung fand am 05.12.2025 in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Bf., des Gf. der Bf. und der Vertreterin der belangten Behörde statt.

Der steuerlichen Vertreter wurde befragt, ob in der Beschwerdeentscheidung vom 04.04.2014 die Jahreszahl 2010 auf 2011 korrigiert wurde. Dies betrifft den Bescheid über den Dienstgeberbeitrag. Der steuerliche Vertreter zeigte auf seinem Handy die Beschwerdeentscheidung vom 04.04.2014. Darauf war zu sehen, dass keine Ausbesserung des Datums 2010 auf 2011 erfolgte.

Der steuerliche Vertreter brachte zur Beschwerde insbesondere ergänzend vor, dass im Verfahren betreffend KöSt Betriebsprüfungsberichte anderer Firmen auszugsweise verlesen worden seien, diese jedoch dem steuerlichen Vertreter nicht vorliegen würden. Die dort angeführten Firmen haben bei der Bf. ordnungsgemäße Arbeit verrichtet. Der Gf. habe HFU-Abfragen getätigt. Er habe auch Firmenbuch Abfragen gemacht, diese wurden leider nicht aufgehoben. Das Verfahren sei bereits 14-16 Jahre her. Unter Verweis auf die UStR RZ 1539 sei

zum damaligen Zeitpunkt keine Prüfung der UID erforderlich gewesen. Die Beauftragung sei immer zu einem Pauschalpreis erfolgt, weil ganze Projekte (Abdichtungen) von diesen Firmen umgesetzt wurden. Es sei die ordnungsgemäße Arbeit geprüft und danach per Barzahlung gezahlt worden. Der Lebensstil des GF habe sich in den gegenständlichen Jahren nicht geändert, ein entsprechendes Beweisanbot an die Prüferin wurde nicht angenommen. Es liegen auch mehrere Stellungnahmen der beschäftigten Arbeitnehmer vor, die alle bestätigen, dass sie kein Schwarzgeld erhalten haben und wussten, dass andere Firmen für ****Bf**** tätig wurden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zum Spruch der Beschwerdeverentscheidung vom 04.04.2014

Der Spruch der Beschwerdeverentscheidung vom 04.04.2014 lautet:

*„Es ergeht die Beschwerdeverentscheidung betreffend die Beschwerde vom 23. Dezember 2013 von ****Bf****, ****Bf-Adr****, vertreten durch Grasl Schenk & Partner GmbH & Co, Seidengasse 45, 1070 Wien, gegen Haftungsbescheide Lohnsteuer 2009 bis 2011 sowie Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 und 2010.*

Über die Beschwerde wird auf Grund des § 263 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Ihre Beschwerde vom 23.12.2013 wird als unbegründet abgewiesen.“

Die Begründung lautet auszugsweise:

„Aufgrund der Betriebsprüfung der Jahre 2009-2011 betreffen Körperschaftsteuer 2009-2011 wurden Ausgaben für Subfirmen nicht anerkannt. Die Rechtmäßigkeit dieser Vorgangsweise ist Thema der Berufung gegen diese Körperschaftsteuerbescheide und wurde in der entsprechenden Beschwerdeverentscheidung erläutert. [...] Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die anerkannten Ausgaben für Arbeitslöhne wurden also in korrekter Höhe und gesetzeskonform vorgenommen.“

Die Beschwerdeverentscheidung wurde am 09.04.2014 zugestellt. Am 09.05.2014 wurde ein Vorlageantrag eingebracht.

Zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und zur Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 und 2011

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde am ***2009*** gegründet, Alleingesellschafter und Geschäftsführer (Gf.) ist der am ***1989*** geborene ***Gf***. Die Bf. ist als Schwarzdeckerin tätig. Die Bf. beschäftigte im Streitzeitraum mehrere Arbeitnehmer, für die sie Lohnkonten führte und Lohnabgaben entrichtete.

Die Bf. machte in den Jahren 2009 bis 2011 Aufwendungen in Höhe von 24.630,00 € für das Jahr 2009, 59.335,42 € für das Jahr 2010 und 23.392,50 € für das Jahr 2011 für Bauleistungen folgender „Subunternehmen“ als Betriebsausgaben geltend:

Sub 1,
Sub 2,
Sub 3,
Sub 4 und
Sub 5.

Tatsächlich bestanden zwischen diesen angeblichen Subunternehmen und der Bf. jedoch keine Leistungsbeziehungen, die angeblichen Subunternehmen erbrachten an die Bf. keine Leistungen, die Bf. leistete an die angeblichen Subunternehmen keine Zahlungen.

Die Bauarbeiten wurden tatsächlich durch anderes Personal bzw. durch Schwarzarbeiter für die Bf. erbracht. Für diese Arbeitnehmer und für die an sie ausbezahlten Löhne behielt die Bf. keine Lohnsteuer ein und führte keine lohnabhängigen Abgaben ab.

Der bei der Bf. zusätzlich angefallene Personalaufwand (ohne Lohnabgaben) beläuft sich auf 50% der bei der Bf. gebuchten Aufwendungen für Fremdleistungen (Deckungsrechnungen) der ***Sub 1***, ***Sub 2***, ***Sub 3***, ***Sub 4*** und ***Sub 5***.

Dies sind 12.315,00 € für das Jahr 2009, 29.667,71 € für das Jahr 2010 und 11.696,25 € für das Jahr 2011.

2. Beweiswürdigung

Zusätzlich zu den im Zuge der Beschwerdevorlage übermittelten Aktenstücken wurde Beweis erhoben durch Einsichtnahme in den elektronischen Akt des Finanzamtes, den elektronischen Akt der Außenprüfung Lohnsteuer, DB, DZ (Bericht vom 14.11.2013 und Unterlagen), den elektronischen Akt der Außenprüfung USt, KöSt, KESt (Bericht vom 23.09.2013 und Unterlagen), Akt des Bundesfinanzgerichtes zu GZ RV/7100191/2017 (Wiederaufnahme, KöSt, KESt), insbesondere den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 13.02.2025, die Antwort des Finanzamtes vom 03.03.2025 samt Beilagen, die Niederschrift vom 12.06.2025 sowie die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 25.08.2025, welche in Rechtskraft erwachsen ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; siehe auch Ritz/Koran, BAO⁸ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Zum Spruch der Beschwerdeentscheidung vom 04.04.2014

Der Inhalt der Beschwerdeentscheidung vom 04.04.2014 ist dieser entnommen. Die im Akt befindliche Kopie der Beschwerdeentscheidung enthält eine händische Ausbesserung des Datums 2010 auf 2011. Der steuerliche Vertreter konnte in der mündlichen Verhandlung vom 05.12.2025 aufzeigen, dass die ihm als Zustellungsbevollmächtigten zugestellte Beschwerdeentscheidung keine solche Ausbesserung enthielt. Die Angaben zur Zustellung der Beschwerdeentscheidung und zum Datum des Vorlageantrages sind diesem entnommen.

Zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und zur Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 und 2011

Die Angaben zur Bf. sind dem Firmenbuchauszug entnommen, die Angaben zu den angemeldeten Arbeitnehmern den Unterlagen der Lohnsteuerprüfung.

Strittig ist, ob die Bf. in den Jahren 2009 bis 2010 Subunternehmen für Bauarbeiten einsetzte oder diese Arbeiten durch anderes Personal bzw. Schwarzarbeiter durchführen ließ und daher die Bf. zur Haftung für Lohnsteuer heranzuziehen ist.

Vorwegzunehmen ist, dass die Lohnsteuerprüfung Folge der Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer war und auch im Lohnsteuerprüfungsbericht auf die Feststellung der Betriebsprüfung Bezug genommen wird.

Ausgangspunkt für die angeführte Außenprüfung waren Listen von ausgestellten Rechnungen, die im Zuge einer Hausdurchsuchung durch die Finanzpolizei auf beschlagnahmten Computern

bei ***Verd*** gefunden wurden. ***Verd*** gab bei der Polizei, bei Gericht und beim Finanzamt an, Rechnung auf Auftrag gegen Provisionen ausgestellt zu haben.

Verd war Teil eines kriminellen Netzwerks. Einnahmequellen dieses kriminellen Netzwerks waren u.a. der Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen, die entgeltliche Scheinanmeldung von Arbeitskräften sowie die Vermittlung von Schwarzarbeitern - alles unter dem Deckmantel von hunderten eigens dafür gegründeten GmbHs bzw durch erworbene GmbH-Firmenmäntel.

Ein Auszug dieser Listen wurde den zuständigen Prüferinnen und Prüfern zur Verfügung gestellt, getrennt nach Empfängern.

Es gibt eine Excel-Liste mit Rechnungen, die sich ausschließlich auf die Bf., die ***Bf***, beziehen. Dabei stimmen die angeführten Rechnungsaussteller ***Sub 2***, ***Sub 3*** und ***Sub 5*** sowie die Rechnungsbeträge mit den in die Buchhaltung der Bf. aufgenommenen Rechnungen überein. Zwei in der Liste angeführte Rechnungen wurden nicht in die Buchhaltung aufgenommen. Dabei handelt es sich um Rechnungen, die betreffend Datum, Bauvorhaben und Rechnungsbetrag mit anderen angeführten Rechnungen übereinstimmen und sich nur hinsichtlich Rechnungsaussteller unterscheiden. Es ist daher davon auszugehen, dass nur jeweils eine dieser sonst identen Rechnungen in die Buchhaltung aufgenommen wurde.

Die Bf. brachte vor, dass die in der Liste angeführten Rechnungen nicht vorliegen und deshalb nicht geprüft werden könne, ob die Rechnungen mit den in der Buchhaltung enthaltenen Rechnungen übereinstimmen. Es sei ein anderer Fall bekannt, in dem die Rechnungen nicht optisch gleich waren. ***An 1*** habe die Baustellen betreut und hätte daher gewusst, wenn andere Arbeiter für die ***Bf*** tätig gewesen wären. Eine schriftliche Aussage von ***An 1*** bestätige dies.

Weshalb sich auf dem Computer von ***Verd*** Daten über Rechnungen der drei angeblichen Subunternehmen an die Bf. befinden sollten, wenn nicht deshalb, weil diese Rechnungen durch ***Verd*** angefertigt wurden, ist für das Bundesfinanzgericht nicht vorstellbar.

Dass Rechnungskopien bei der Hausdurchsuchung nicht sichergestellt wurden bzw. der Betriebsprüferin nicht übermittelt wurden, fällt dabei weniger ins Gewicht, weil die vorliegende Liste detaillierte Angaben zu den Rechnungsmerkmalen enthält.

An 1 gab an, selbst nicht schwarz für die Bf. gearbeitet zu haben. Zudem habe er gewusst bzw. sei ihm mitgeteilt worden, dass andere Firmen für die Bf. tätig waren. Weiters führte er zusammengefasst aus, dass er öfters auf den Baustellen im Auftrag des Gf. die Arbeiten der für die Bf. tätigen Firmen kontrolliert habe. Er habe Arbeiter gesehen, könne aber

keine näheren Angaben zu diesen machen, da schon etwas Zeit vergangen sei und er nicht mit diesen gesprochen habe. Nach Fertigstellung der Baustellen habe er manchmal mit dem Gf. die Besichtigung durchgeführt. Er könne bezeugen, dass der Gf. mit dem jeweils beauftragten Unternehmen vor Ort telefoniert habe, wo dann auch ein Termin für die Bezahlung ausgemacht worden sei. Er könne sich auch noch erinnern, dass sich der Gf. des Öfteren beschwert habe, weil die beauftragten Firmen das Geld sofort nach Fertigstellung wollten, ohne dass die Baustelle besichtigt wurde.

An 2 und ***An 3*** haben im Wesentlichen nur angegeben, selbst nicht schwarz für die Bf. gearbeitet zu haben. Zudem hätten sie gewusst bzw. sei ihnen mitgeteilt worden, dass andere Firmen für die Bf. tätig waren, sie wüssten jedoch keine Namen.

Insbesondere ***An 1*** und allenfalls auch die beiden anderen hätten sich bei einer anderen Aussage möglicherweise selbst belastet.

Laut den Angaben in der mündlichen Verhandlung vom 05.12.2025 hatte ***An 1*** zum damaligen Zeitpunkt die fachliche Leitung der Baustellen über. Dies steht im Widerspruch zu seiner Angabe, dass er eher am Nachmittag dort (Anm: den jeweiligen Baustellen) gewesen sei und nicht viel mit den Arbeitern gesprochen habe.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass es sich bei diesen Stellungnahmen um Gefälligkeitsaussagen handelt.

In der mündlichen Verhandlung vom 05.12.2025 gab der Gf. an, dass er durch Mundpropaganda auf die Firmen aufmerksam geworden sei und er sie deshalb beauftragt habe. Auch ***An 1*** habe gute Kontakte gehabt und Firmen empfohlen. In der Niederschrift vom 03.04.2013 sowie in schriftlichen Stellungnahmen zur Betriebsprüfung gab der Gf. auf die Frage „*Wie entstand der Geschäftskontakt*“ bzw. „*Wie und durch wen sind Sie zu der Firma gestoßen*“ an, von den Unternehmen (***Sub 1***, ***Sub 2***, ***Sub 3***, ***Sub 4*** und ***Sub 5***) im Büro telefonisch angerufen worden zu sein. Die Angaben des Gf. sind widersprüchlich.

Die Rechnungen der ***Sub 1*** und ***Sub 4*** scheinen in der Liste nicht auf. An die ***Sub 6*** sei laut Vorbringen der Bf. der Auftrag der ***Sub 5*** weitergegeben worden. Anzumerken ist jedoch, dass in der 3. Beschuldigtenvernehmung von ***Verd*** vom 13.09.2011 auch zu den Unternehmen ***Sub 1***, ***Sub 6*** und ***frühere Firma*** (der früheren Firma der ***Sub 4***) Beweismittel sichergestellt wurden, insbesondere betreffend Lohnzettel und Rechnungen. Damit stehen alle fünf von der Bf. angeführten Subunternehmen im Zusammenhang mit ***Verd*** und dem kriminellen Netzwerk, dem er angehörte.

Der steuerliche Vertreter der Bf. brachte vor, der Gf. habe das Bestehen der Geschäftspartner durch Verwendung von öffentlichen Registern überprüft. Konkret handelte es sich dabei insbesondere um das Firmenbuch und die neu geschaffene Möglichkeit der HFU-Abfragen. Eine UID-Abfrage sei nicht erforderlich gewesen (unter Verweis auf die damaligen UStR).

Dem ist entgegenzuhalten, dass die als Rechnungsaussteller aufscheinenden Unternehmen im Firmenbuch eingetragen waren und auch die HFU-Abfragen aufgrund des Bestehens der Unternehmen erfolgreich waren. Dies ist für sich allein betrachtet jedoch kein Beweis dafür, dass die geltend gemachten Aufwendungen auch von diesen Unternehmen erbracht wurden und die nicht angemeldeten Arbeitnehmer diesen zuzuordnen waren. Auch eine UID-Abfrage wäre erfolgreich gewesen, weil die UID-Nummern ebenso noch aktiv waren und erst zu späteren Zeitpunkten begrenzt wurden. Das Vorgehen des Betrugsnetzwerkes wurde von der Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 24.02.2014 schlüssig dargestellt und unter anderem ausgeführt: „*Zu den in den Berufung angeführten HFU Abfragen kann nur vermerkt werden, dass diese Firmen für kurze Zeit Geschäftstätigkeiten vortäuschen und die damit verbundenen Obliegenheiten (Abgabe von Steuererklärungen, Zahlung von Steuern und Abgaben, ect.) erfüllen. So wurden die Firmen sorgfältig aufgebaut oder solche erworben und anschließend innerhalb des kriminellen Netzwerkes verwendet. Es werden ausländische Scheingeschäftsführer eingesetzt, auf die später nicht mehr zurückgegriffen werden kann. Innerhalb von wenigen Monaten erfolgten dann massive betrügerische Tätigkeiten, die einen Schaden in Millionenhöhe zur Folge hatten. Im Anschluss wurde ein Konkursverfahren eingeleitet, in welchem niemand zur Rechenschaft gezogen werden konnte.*“ Zur Bedeutung von HFU-Abfragen vgl. auch BFG 06.11.2019, RV/7106345/2016.

Vier der angeblichen Subunternehmen (**Sub 5**, **Sub 4**, **Sub 3**, **Sub 1**) wurden anlässlich von bei ihnen selbst durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen bzw. im Rahmen eines Konkursverfahrens jeweils als Schein- oder (Sozial)Betrugsfirmen bzw. als Aussteller von Scheinrechnungen eingestuft.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass es schwer nachzuweisen sei, dass eben keine Mitarbeiter schwarz bezahlt wurden und alles ordnungsgemäß von Seiten der **Bf** abgewickelt wurde.

Dazu ist anzumerken, dass der Gf. angab, die Besprechungen haben auf der Baustelle stattgefunden, meistens sei ein pauschaler Preis vereinbart worden, deshalb seien insbesondere keine Stunden-Arbeitsaufzeichnungen geführt worden und wäre es nicht möglich Arbeiter zu nennen. Die Zahlungen seien immer in bar erfolgt.

Schriftliche Vereinbarungen, Bautagebücher etc. konnten nicht vorgelegt werden.

Damit konnte die Bf. aber nicht einmal glaubhaft machen (§ 138 Abs. 1 zweiter Satz BAO), dass die angeführten Unternehmen für die Bf. tätig wurden. Es ist nicht einmal klar, wie die Kontaktaufnahme zu den Unternehmen tatsächlich erfolgte.

Zu den angeblichen Subunternehmen ***Sub 1*** und ***Sub 4*** ist ferner festzuhalten:

Auf den Rechnungen der ***Sub 1*** ist deren eigener Name im Rechnungskopf jeweils unvollständig (***Sub 1 unvollständig*** statt ***Sub 1***), die UID-Nummer ist insoweit unrichtig, als sie eine Ziffer zu viel enthält. Der verwendete Firmenstempel spricht wiederum von einer ***Sub 1 abweichend***.

Ähnliches gilt für die Rechnungen der ***Sub 4***, deren Name auf den Rechnungen auf ***Sub 4 mit Zusatz Team*** lautet, tatsächlich kommt das Wort „Team“ in der Firmenbezeichnung dieser GmbH jedoch nicht mehr vor. Von einem Kopierfehler ist nicht auszugehen, zumal sich diese falsche Bezeichnung auf den jeweiligen Rechnungen jeweils dreimal findet.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 05.12.2025 gab der Gf. der Bf. an, dass er sich zum damaligen Zeitpunkt auf die kaufmännische Tätigkeit für die Bf. konzentriert habe. Gleichzeitig gab er an, sich nicht genau erinnern zu können, wie er die Rechnungen der ***Sub 4*** geprüft habe. Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass der auf der Rechnung verwendete Stempel sehr wohl auf die ***Sub 4*** gelautet habe und die Abweichungen geringfügig gewesen seien. Dieses Vorbringen ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht schlüssig. Einerseits gab der Gf. an sich auf die kaufmännische Tätigkeit konzentriert zu haben, auf die sich nach Interpretation des Bundesfinanzgerichtes auch die Prüfung der Rechnungen und Zahlungsabwicklung erstreckt. Andererseits gab es mehrere Rechnungen, bei denen Namen bzw. Firmenbezeichnungen nicht korrekt waren. Gerade wenn Stempel und Briefkopf nicht übereinstimmen, ist dies noch augenscheinlicher.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass Unternehmen bei ihren eigenen Rechnungen so viel Sorgfalt aufwenden, dass sie zumindest ihren Namen bzw ihre Firmenbezeichnung und ihre UID-Nummer richtig anführen.

In einer Gesamtbetrachtung aller angeführten Umstände ist es daher als erwiesen anzunehmen, dass die angeführten Unternehmen für die Bf. nicht tätig wurden, sondern die Arbeiten durch anderes Personal bzw. durch Schwarzarbeiter für die Bf. ausgeführt wurden. Bei den vorliegenden Rechnungen handelt es sich daher um Deckungsrechnungen. Dass Bauarbeiten erbracht wurden, ist unstrittig.

Die Begründung der Bf., dass die Barzahlungen zuerst durch den Gf. persönlich erfolgt seien, daher erst nachträglich in der Buchhaltung erfasst worden seien und es daher zu Abweichungen bei den Zahlungsbelegen und Buchungen gekommen sei, ist nicht geeignet

diese Gesamtbetrachtung zu entkräften. Ferner ist davon auszugehen, dass auch eine genauere Prüfung der persönlichen Verhältnisse des Gf. im gegenständlichen Verfahren keine erheblichen Tatsachen zu Tage gebracht hätte.

Die Feststellungen und die Beweiswürdigung zu den Bauleistungen decken sich im Wesentlichen mit den Ergebnissen der Entscheidung BFG 25.08.2025, RV/7100191/2017, die unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zum Spruch der Beschwerdeentscheidung vom 04.04.2014

Wenn der Spruch eines Bescheides - für sich allein betrachtet - Zweifel an seinem Inhalt aufkommen lässt und dieser Inhalt somit nicht eindeutig ist, kann und muss (zunächst) die Begründung des Bescheides zur Deutung des Spruchs herangezogen werden (VwGH 18.12.2014, 2012/07/0233).

Nach VwGH 21.10.2025, Ra 2024/15/0068 ist ein Bescheid einer Verwaltungsbehörde als Ganzes zu beurteilen. Spruch und Begründung bilden eine Einheit; bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (s auch VwGH 18.12.2024, 2012/07/0233). Hiebei ist der Spruch im Zweifel im Sinne des angewendeten Gesetzes auszulegen (VwGH 25.4.2019, Ra 2018/07/0465 bis 0472). So ist einem Bescheidspruch im Zweifel der Inhalt zuzumessen, der den Bescheid rechtmäßig erscheinen lässt (VwGH 18.12.2024, 2012/07/0233).

Das angeführte Beschwerdedatum 23.12.2013 bezieht sich auf die nachgereichte Begründung zur Beschwerde (vormals Berufung) vom 13.12.2013 und ist damit der Beschwerde zuordenbar.

Dass sich der Spruch auf die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2010 und 2011 bezieht, lässt sich unter Heranziehung der Begründung der Beschwerdeentscheidung ableiten, weil diese auf die Betriebsprüfung der Jahre 2009 bis 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2011 verweist und damit klar erkennbar ist, dass auch die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer sowie die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag diesen Zeitraum umfassen.

Es wurde daher rechtswirksam eine Beschwerdeentscheidung erlassen und dagegen fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und zur Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2010 und 2011

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005 wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 StG 1988 auszahlt.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005 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.

Für die Bf. wurden Arbeiten erbracht. Gemäß den erfolgten Feststellungen wurden diese Arbeiten durch anderes Personal bzw. durch Schwarzarbeiter für die Bf. erbracht.

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

Im gegenständlichen Fall ergibt sich die Schätzung der Bemessungsgrundlagen aus den von der Betriebsprüfung bzw. der GPLA bereits in den Bescheiden angesetzten Beträgen. Zudem entspricht die Schätzung des Personalaufwandes mit 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen sowohl der Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.05.2002, 96/13/0168).

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen (§ 86 Abs. 2 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. die zusätzlich für sie tätigen Arbeitnehmer nicht namentlich erfasst und keine Lohnkonten oder sonstige Aufzeichnungen geführt. Es ist daher nicht feststellbar, welche Personen zusätzlich für die Bf. tätig waren. Die Heranziehung eines pauschalen Lohnsteuersatzes von 15 % der Personalaufwendungen (wie im gegenständlichen Fall durch die belangte Behörde) ist daher nicht zu beanstanden und entspricht der Judikatur zu vergleichbaren Sachverhalten in der Bauwirtschaft (vgl. BFG 08.01.2019, RV/7100124/2017; BFG 07.03.2023, RV/7100853/2017; BFG 15.04.2024, RV/7103293/2014).

Die Inanspruchnahme der Lohnsteuerhaftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 28.04.2011, 2010/15/0182). In Anbetracht der Tatsache, dass die Bemessungsgrundlagen für die von der Bf. in den Streitjahren einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer nicht als geringfügig zu beurteilen sind, hat die belangte Behörde, durch die GPLA in Rahmen des angeführten Berichts, das Ermessen rechtsrichtig geübt und die Bf. zu Recht gemäß § 82 EStG 1988 i.V.m. § 202 Abs. 1 BAO und § 224 Abs. 1 BAO zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurden überdies Abfuhrdifferenzen anhand der vorgelegten Lohnkonten u.a. betreffend die Lohnsteuer für das Jahr 2010 ermittelt und bei der Berechnung der Lohnsteuer bereits berücksichtigt.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Der Dienstgeberbeitrag beträgt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 4,5 % der Bemessungsgrundlage.

Die von der belangten Behörde ermittelte Höhe der Nachforderungen entspricht diesem Wert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend

Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2009 in Höhe von 1.847,25 €,

Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2010 in Höhe von 4.299,21 €,

Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2011 in Höhe von 1.754,44 €,

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2010 (Nachforderung 1.335,05 €) und

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2011 (Nachforderung 526,33 €) bleiben unverändert.

Daher war 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.

Soweit im vorliegenden Fall Sachverhaltsfragen strittig waren, wurden diese im Rahmen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO geklärt und haben keine über den Einzelfall hinausgehende rechtliche Bedeutung.

Die zu lösenden Rechtsfragen wurden im Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gelöst.

Dem Erkenntnis liegen daher keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung zugrunde. Die Revision war nicht zuzulassen.

Wien, am 30. Dezember 2025