

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch 4KOMM-Buchhaltungs GmbH, Josefstadter Straße 105 Tür 27, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 22.09.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 31.08.2015, betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer gemäß § 82 EStG, Abgabenbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils für 2011 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der im Baugewerbe als Einzelunternehmer tätige Bf. (Beschwerdeführer, Bf.) wurde von der belangten Behörde (FA) für den Zeitraum 2011 bis 2013 zunächst einer Betriebsprüfung (BP) samt einer Nachschau für den Zeitraum Jänner 2014 bis Juni 2015 betreffend Einkommensteuer (ESt) und Umsatzsteuer (USt) unterzogen. Im Zuge dieser BP wurden Fremdleistungen als Scheinrechnungen qualifiziert und dementsprechend nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen wurden seitens der BP 2011-2013 als geschätzter Lohnaufwand erfolgsmindernd zum Ansatz gebracht. Die BP führt diesbezüglich aus, dass das Ausmaß von 50 % einen Erfahrungswert darstelle, der sich daraus ergebe, dass einerseits nicht angemeldetes Personal naturgemäß billiger sei als angemeldetes und andererseits Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt würden. Für die Jahre 2011-2013 wurde daher im Rahmen der Betriebsprüfung ein Lohnaufwand in Höhe von 64.272,50 € (2011); 73.184,76 (2012) und 12.044,35 € (2013) gewinnmindernd berücksichtigt.

Anschließend an die BP erfolgte seitens des FA eine gemeinsame Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) im Zuge derer die im Rahmen der BP als Lohnaufwand im schätzungswege angesetzten Betriebsausgaben in den jeweiligen Jahren dem Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) unterzogen wurden sowie Lohnsteuer (L) im Umfang von 15 % der Bemessungsgrundlage im Haftungswege vorgeschrieben wurden.

	2011	2012	2013	Summe
Lohnaufwand geschätzt	64.272,50	73.184,76	12.044,35	149.501,61
Lohnsteuer 15% geschätzt	9.588,49	10.977,68	1.806,65	22.372,82
DB	2.892,26	3.293,31	777,67	6.963,24
DZ	275,90	292,74	69,12	637,76
Summe Abgaben	12.756,65	14.563,73	2.653,44	29.973,82

Begründend führte die GPLA aus, dass im Zuge der BP (ESt, USt) die Fremdleistungen der Betrugsfirmen Sub1 GmbH, Sub2 GmbH, und Sub3 GmbH und der Sub4 GmbH aufgrund von ausgestellten Scheinrechnungen nicht anzuerkennen gewesen wären und 50 % der sogenannten „Fremdleistungen“ als geschätzter Lohnaufwand zum Ansatz gebracht worden seien. Von diesem Lohnaufwand würden nunmehr 15 % Lohnsteuer (L), 4,5 % Dienstgeberbeitrag (DB), 0,4 % Zuschlag zum DB (DZ) nachverrechnet und die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer hinzugerechnet. Zur Geltendmachung der Haftung verweist die GPLA darauf, dass die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsunterschiede nicht bloß von geringem auf Ausmaß seien und daher bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung im Sinne der Zweckmäßigkeit der Vorzug gegenüber der Billigkeit einzuräumen sei.

Sowohl gegen die Bescheide aufgrund der BP (ESt, USt) als auch gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide aufgrund der GPLA erhob der Bf. - zusammengefasst in einem Schriftsatz vom 18.9.2015 - fristgerecht Beschwerde.

Über die Beschwerde betreffend ESt und USt wurde vom Bundesfinanzgericht (BFG) unter der Geschäftszahl RV/7100715/2013 mit Erkenntnis vom 26. Juni 2017 entschieden. Hinsichtlich der Beschwerdeaufführungen, der Beschwerdevorentscheidung vom 27.4.2016, das Vorbringen im Vorlageantrag vom 25.5.2016 und dem ergänzenden Vorbringen in der mündlichen Verhandlung wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf dieses Erkenntnis (RV/7100715/2013) verwiesen.

Insbesonders wird darauf hingewiesen, dass der Bf. in der mündlichen Verhandlung in diesem Verfahren am 31.5.2017 ausdrücklich gegen die Berücksichtigung eines Lohnaufwandes von 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen im oben dargestellten Umfang "keinen Einwand" erhob. Im dortigen Verfahren wurden dementsprechend die obigen Beträge - ohne Berücksichtigung der ursprünglich hinzugerechneten Provision sowie unter entsprechender Anpassung des Gewinnfreibetrages - gewinnmindernd berücksichtigt.

Zum festgestellten Sachverhalt und Beweiswürdigung wird auf das genannte Erkenntnis des BFG vom 26.6.2017, RV/7100715/2013 verwiesen, welches unbekämpft in Rechtskraft erwuchs. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass der Bf. im Streitzeitraum 2011 bis 2013 die von der BP und GPLA festgestellten Beträge (50% der nicht

anerkannten Fremdleistungen) an Löhnen an Dienstnehmer ausbezahlt und dafür keine Lohnabgaben (L, DB,DZ) entrichtete.

Die tatsächlich für den Bf. tätig gewordenen Dienstnehmer wurden namentlich nicht genannt und konnten auch nicht festgestellt werden. Aufgrund der streitgegenständlichen Beträge und den erfahrungsgemäß im Baugewerbe ausbezahlten Löhnen, erscheint der von der GPLA im Schätzungswege angenommene Durchschnittssteuersatz für die betroffenen Dienstnehmer von 15% zutreffend.

Rechtlich folgt daraus:

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.

Gemäß § 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 § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. 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 dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1979, BGBl. 570/1979, mit dem das Handelskammergesetz geändert wird, wurde eine Kammerumlage eingeführt, die in Form eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erhoben wird. Die Erhebung der Kammerumlage obliegt den Abgabenbehörden des Bundes. Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung. Der Dienstgeberbeitrag ist ebenso wie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag eine Selbstbemessungsabgabe, für die gemäß § 201 BAO ein Abgabenbescheid nur zu erlassen ist, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Im gegenständlichen Fall erfolgte weder ein Abzug von L noch eine Abfuhr von DB und DZ. Diese Abgaben waren daher im Haftungswege (L) vorzuschreiben bzw. festzusetzen (DB und DZ). Die Begründung der Ermessensentscheidung zur Geltendmachung der Haftung gem. § 82 ESTG 1988 durch die GPLA im Rahmen des Berichts ist zutreffend und wird auf diese verwiesen.

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 vom Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellten und von der GPLA bereits im Erstbescheid angesetzten Beträgen. Zudem entspricht die Schätzung des Lohnaufwandes mit 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen sowohl der Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; 16.5.2002, 96/13/0168; BFG 6.8.2018, RV/7101247/2016).

Die Beschwerde ist daher im vollen Umfang abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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 (VwGH) abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt hier schon deshalb nicht vor, als im gegenständlichen Verfahren ausschließlich Sachverhaltsfragen und keine Rechtsfragen strittig waren. Die Revision an den VwGH ist sohin nicht zuzulassen.

Wien, am 8. Jänner 2019

