

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, über die Beschwerde vom 10.01.2012 gegen die Bescheide der belannten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 12.12.2011, betreffend Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerdeführerin wird gemäß § 82 EStG 1988 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für folgende Beträge zur Haftung herangezogen:

| 2007 | 2008 | 2009 |
|------------|------------|------------|
| 1.051,17 € | 3.798,48 € | 2.813,98 € |

Die Bemessungsgrundlagen (BMG) und die Höhe des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) betragen:

| | BMG | Abgabe | bereits entrichtet | Nachforderung |
|------|--------------|------------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| 2007 | 28.178,13 € | DB 1.268,02 € DZ 112,71 € | DB 879,24 € DZ 77,89 € | DB 388,78 € DZ 34,82 € |
| 2008 | 189.719,11 € | DB 8.537,36 € DZ 758,88 € | DB 7.438,04 € DZ 661,17 € | DB 1.099,32 € DZ 97,71 € |
| 2009 | 176.816,88 € | DB 7.956,76 € DZ 707,27 € | DB 7.308,81 € DZ 659,67 € | DB 647,95 € DZ 47,60 € |

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin machte in den Streitjahren 2007 bis 2009 Aufwendungen für Fremdleistungen ua auf Grund von Eingangsrechnungen der Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-KG, D-KG und E-GmbH in folgender Höhe geltend:

| 2007 | 2008 | 2009 |
|-------------|--------------|--------------|
| 66.642,00 € | 110.725,00 € | 170.434,00 € |

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei diesen Firmen um Scheinfirmen handle. Die vorgelegten Rechnungen seien Deckungsrechnungen für versteckten Lohnaufwand. Im Schätzungswege wurden die Bemessungsgrundlagen für die Lohnabgaben in folgender Höhe ermittelt (alle Beträge in Euro):

| | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|-----------|-----------|-----------|
| Fremdleistungen Kto 5800 | 20.000,00 | 75.000,00 | 53.000,00 |
| verrechneter Wert pro Dienstnehmer (geschätzt) | 3.500,00 | 3.500,00 | 3.500,00 |
| Anzahl der Mannmonate (gerundet) | 6 | 21 | 15 |
| Bruttolohn pro Monat | 1.500,00 | 1.550,00 | 1.600,00 |
| Bemessungsgrundlage für die Lohnabgaben | 9.000,00 | 32.550,00 | 24.000,00 |

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ Haftungsbescheide für Lohnsteuer, Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde (vormals: Berufung) führte die damalige steuerliche Vertreterin aus, die Beschwerdeführerin (Bf) betreibe als Einzelunternehmerin ein Reinigungsunternehmen. Im Jahr 2007 wurde der Bf von der Fa. X, Adresse X, die Reinigung einer größeren Zahl von Objekten als Subauftragnehmerin übertragen. Die Vorgaben für die Erfüllung des Auftrages seien durch die Fa. X ohne Rücksprache mit der Bf erarbeitet worden. Es sei dabei keine Rücksicht auf die personellen und zeitlichen Kapazitäten der Bf genommen worden. Die Bf musste daher immer wieder zusätzlich zu dem bereits beschäftigten Personal auf die Unterstützung von Fremdfirmen zurückgreifen. Der Kontakt zu diesen Firmen sei über Bekannte hergestellt worden.

Betreffend die A-GmbH, die B-GmbH, die C-KG, die D-KG und die E-GmbH wurde übereinstimmend ausgeführt, diese Unternehmen seien im Firmenbuch eingetragen gewesen und hätten Rechnungen gelegt, die eine korrekte Firmenbuchnummer

aufwiesen. Eine Abfrage der UID-Nummern zu Beginn der Geschäftsbeziehungen habe ergeben, dass die Nummern korrekt seien. Aus den der Betriebsprüfung vorgelegten Rechnungen lasse sich erkennen, dass tatsächlich Leistungen erbracht worden seien.

Die in Rechnung gestellten Arbeiten seien erledigt worden, es seien Mitarbeiter vor Ort gewesen, die auch gearbeitet hätten.

Die Bf habe die Möglichkeiten, die einem Staatsbürger zur Verfügung stünden, genutzt, um sicher zu sein, dass der Geschäftspartner ein korrekt geführtes Unternehmen sei (Firmenbuchabfrage, Überprüfung der UID-Nummer, Abfrage der Gewerbeberechtigung). Eine Nachfrage beim Betriebstättenfinanzamt im Zusammenhang mit der steuerlichen Gebarung der Firma hätte bedingt durch den Datenschutz kein Ergebnis gebracht. Die Einholung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung wäre immer nur im jeweiligen Monat sinnvoll und bedeute ja nicht, dass sich das Unternehmen regelmäßig und dauernd steuerlich korrekt verhalte.

Die Bf sei nach Überprüfung aller Gesichtspunkte zum Schluss gekommen, dass es sich bei den von der Betriebsprüfung als Scheinfirmen bezeichneten Geschäftspartnern um korrekt geführte Unternehmen gehandelt habe. Sie habe nicht überprüfen können, ob die Geschäftspartner falsche Rechnungen legen oder diese nicht versteuern. Sie habe keinen Zugang zu weiteren Informationen. Ein "normaler Unternehmer" habe keinen Zugang zu Meldedaten, GKK-Anmeldungen und Mietverträgen, um nachzuweisen, dass die Firma auch tatsächlich existiere.

Der Bf werde nunmehr der Lohnaufwand der Fremdfirmen zugerechnet. Sie habe somit nicht nur den Nettoaufwand laut Rechnung bezahlt, sondern müsse jetzt auch noch für die Lohnnebenkosten eines Dienstverhältnisses aufkommen, das gar nicht zwischen ihr und dem Dienstnehmer, sondern zwischen dem Dienstnehmer und der Fremdfirma zustandegekommen sei. Die Bf habe keine Möglichkeit gehabt, die Mitarbeiter der Fremdfirma organisatorisch in ihren Betrieb einzubinden, da diese nur gegenüber ihrem eigenen Chef weisungsgebunden gewesen seien. Auch das Geld hätten diese Mitarbeiter nicht von der Bf erhalten.

Wenn bemängelt werde, dass die Bf keine Unterlagen über die Fremdfirmen vorlegen könne, die belegen würden, dass es sich dabei um keine Scheinfirmen handle, so sei anzumerken, dass einem Betriebsfremden ein Zugang zu Fremddaten nicht möglich sei.

Die Bf habe die Personen, die in den Unternehmen gearbeitet hätten, gekannt. Sie sei in den Geschäftsräumlichkeiten vor Ort gewesen. In den Büros seien Büromöbel und elektronische Geräte gestanden. Wenn die Bf den Auftrag erteilt habe, habe sie nach abgeschlossener Arbeit auch einen Leistungsbericht erhalten.

Die Schätzung werde aber auch dahingehend bekämpft, als es sich bei den erbrachten Leistungen um Arbeiten gehandelt habe, die laut Kollektivvertrag in die Lohngruppe 5 einzuteilen seien. Bei einer Sollzeit von 38,5 Stunden pro Woche und einem Stundensatz von 7,79 € im Jahr 2012 ergebe sich ein Bruttogehalt von 1.298,63 €. Der Wertansatz sei daher mit dem jeweiligen Stundensatz für das jeweilige Jahr zu korrigieren.

In der Stellungnahme zur Beschwerde führte der Prüfer bezüglich der einzelnen Streitjahre wie folgt aus:

Im Jahr 2007 seien bei der Fa. A-GmbH und bei der Fa. B-GmbH keine Dienstnehmer gemeldet gewesen. Der Geschäftsführer der Fa. B-GmbH sei in Österreich nicht greifbar. Es seien in Absprache mit dem steuerlichen Vertreter 20.000,00 Euro als verdeckter Lohnaufwand hinzugerechnet worden.

Bei der Fa. E-GmbH seien im Leistungszeitraum 9/2008 keine Dienstnehmer gemeldet gewesen, die Firma sei per 26.06.2009 amtswegig gelöscht worden.

Für die Fa. C-KG habe es keine aufrechte Steuernummer gegeben, sie sei mit 12.12.2008 in Konkurs gegangen und es seien keine Dienstnehmer gemeldet gewesen.

Die Fa. D-KG sei mit 21.02.2008 in Konkurs gegangen, die Rechnung sei vom 31.07.2008.

Für das Jahr 2008 sei daher ein Betrag von 75.000,00 Euro als verdeckter Lohnaufwand geschätzt worden.

Die Fa. B-GmbH sei mit Mai 2009 in Konkurs gegangen, die Rechnung sei vom 22.12.2009.

Die Fa. A-GmbH sei laut Erhebungen eine Scheinfirma, für den Leistungszeitraum 4/2009 seien keine Dienstnehmer gemeldet gewesen. Die Firma sei mit 11/2009 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht worden.

Für das Jahr 2009 sei daher ein Betrag von 53.000,00 Euro als verdeckter Lohnaufwand geschätzt worden.

In der vom nunmehrigen rechtsfreundlichen Vertreter der Bf eingebrachten Gegenäußerung wurde ausgeführt, die vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen seien vollkommen unzureichend, um davon ausgehen zu können, die Bf hätte ein Konstrukt von fünf Scheinfirmen erschaffen, wissentlich Leistungen von nicht angemeldeten Arbeitnehmern dieser Scheinfirmen in Anspruch genommen oder wäre selbst Arbeitgeberin dieser vermeintlichen Arbeitnehmer gewesen. Sämtliche Firmen hätten zum Zeitpunkt der Auftragerteilung über eine gültige Firmenbucheintragung, Firmenbuchnummer und UID-Nummer verfügt. Die Rechnungen selbst seien gesetzeskonform gelegt worden und verfügten über detaillierte Leistungsaufstellungen.

Es bestehe auch eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Aufträge wiederum subvergeben worden seien und bei diesen Sub-Sub-Auftragnehmern die Arbeitskräfte ordnungsgemäß angestellt gewesen seien, sodass deren Lohnsteuer ohnedies beglichen sein könnte. Der Bf sei diese Vorgangsweise bei der Fa. D-KG bekannt gewesen. Die Bf sei überzeugt gewesen, dass diese Firmen die Arbeiten entweder mit eigens angestellten oder von Subauftragnehmern angestellten Arbeitnehmerin verrichtet hätten.

Die Fa. A-GmbH habe neben Dienstleistungen im Zusammenhang mit Fenstern, Rollläden, Toren, Türen, Zaunanlagen auch Reinigungsleistungen angeboten. Als

Kontakt sei die Email-Adresse ***** angegeben worden. Diese Adresse sei ident mit der Mailadresse der G-GmbH gewesen. Bei beiden sei GF Geschäftsführer und Anteilseigner gewesen. Die G-GmbH sei offenkundig keine Scheinfirma, sodass dasselbe für die damals verbundene A-GmbH gelten müsse.

Die Fa. B-GmbH sei ebenfalls keine Scheinfirma. Auch im Jahr 2010 habe die Bf an diese Firma Aufträge vergeben. Die Rechnungen seien regelmäßig bar per Kassa-Einzahlung beglichen worden, was die Fa. B-GmbH mit Stempel und Unterschrift bestätigt habe. Auch in den Jahren 2007 bis 2009 sie dies so gehandhabt worden, dazu hätten jedoch keine Kassabelege mehr gefunden werden können. Aufgrund der langen Verfahrensdauer dürften diese Unterlagen nicht mehr auffindbar sein.

Die Fa. E-GmbH sei sicherlich keine Scheinfirma. Sie sei im Internet in mehreren Verzeichnissen eingetragen, insbesondere auf bau-docu.at, einer einschlägigen Bauunternehmer-Webseite.

Auch die C-KG sei keine Scheinfirma gewesen, genausowenig wie die an der selben Adresse domicilierte D-KG. Beide wiesen auf ihren Rechnungen das offizielle Zeichen der Baumeister auf.

Es sei nicht verwunderlich, dass diese Firmen in Konkurs seien, da es sich bei diesen auch im Reinigungs- und Baugeschäft tätigen Firmen um eine sehr kurzlebige Branche mit einem gewissen wirtschaftlichen Risiko handle.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Umstände begründe es einen erheblichen Ermessensfehler, eine Haftung der Bf herbeizuführen (2010/15/0182). Die Annahme, dass gewisse Fremdleistungen als Deckungsrechnungen für versteckten Lohnaufwand anzusehen seien, weil die subbeauftragten Firmen keine Dienstnehmer gemeldet gehabt hätten und teilweise gelöscht seien, sei eine erhebliche Überschreitung des Ermessens. Denn dies sage noch lange nichts über eine subjektive Kenntnis dieser Umstände durch die Bf aus.

Es obliege dem Gericht zu prüfen, ob das Ergebnis der Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang stünden und die Sachverhaltsfeststellungen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen worden seien (97/13/0241, 0242; 2003/13/0115; 2001/15/0152).

Die in § 82 EStG 1988 normierte Haftung des Arbeitgebers erstrecke sich im Hinblick auf § 78 Abs. 1 EStG 1988 nicht auf jene Lohnzahlungen, die ohne Veranlassung des Arbeitgebers von dritter Seite geleistet würden. Arbeitslohn von dritter Seite unterliege nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern sei im Wege der Veranlagung zu erfassen (2007/15/0293; Ro 2014/15/0029).

Bei Scheinfirmen oder Scheinrechnungen komme es darauf an, ob ein tatsächlicher Leistungsaustausch stattgefunden habe und die verrechneten Arbeiten von angemeldeten Arbeitnehmern erbracht worden seien. Wesentlich sei, ob die behaupteten Auftragsverhältnisse durch entsprechende Dokumentationen glaubhaft gemacht werden

könnten, wobei die Behörde davon ausgehen könne, dass es im Geschäftsleben üblich sei, von Geschäftspartnern Leistungsnachweise zu verlangen (2003/13/0115).

Die Richtigkeit der Verrechnung könne aber auch ohne Dokumentation der geleisteten Mannstunden belegt werden, wenn dies vom Beschwerdeführer erwiesen werde. Es müssten Indizien aufgezeigt werden, die gegen das Vorliegen von Scheinrechnungen sprächen, und entsprechende Beweisanträge gestellt werden. Anzumerken sei, dass die vom VwGH anerkannte Einholung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung einerseits zeitlich nur sehr beschränkt wirksam sei und in der Praxis nur bei Auftragsvergabe in einem Vergabeverfahren oder bei einem Share-Deal üblich sei.

Die Behörde habe nicht nachvollziehbar dargelegt, warum Dienstverhältnisse zwischen der Bf und den Dienstnehmern der Subfirmen anzunehmen seien. Denn auch wenn die Subfirmen nur zum Schein gegründet worden seien, um Lohnaufwände zu umgehen, folge daraus nicht zwingend, dass Unternehmen, die an sie die Erbringung von Leistungen weitergegeben hätten, als Dienstgeber der Beschäftigten zu gelten hätten (2012/08/0055).

Die dargelegten Beweisanträge und Indizien widerlegten bereits ein Vorliegen von Scheinfirmen. Dass die Bf dies systematisch gemacht hätte, widerspräche auch den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens. Die Rechnung in Beilage 5b enthalte bereits eine ausreichende Leistungsaufzeichnung (Stundenanzahl und Anzahl der Reinigungskräfte), weshalb der Leistungsnachweis schon auf Grund der Rechnung als erbracht gelten müsse (2003/15/0115).

Um die Bf als Dienstgeberin ansehen zu können, hätte die Behörde feststellen müssen, dass die Arbeiter in die Betriebsorganisation der Bf eingegliedert gewesen seien.

Darüber hinaus reichten die Feststellungen der Behörde nicht aus, um ein Verschulden der Bf an der ihr angelasteten Verwaltungsübertretung annehmen zu können. Die Behörde stütze sich im Wesentlichen darauf, dass die Bf keine ausreichenden Belege liefert habe, unterlasse aber jede Begründung dafür, warum die Einholung einer gültigen Firmenbucheintragung, Firmenbuchnummer, UID-Nummer und gesetzeskonformer Rechnungen mit teilweise detaillierten Leistungsaufstellungen nicht ausreichend gewesen seien, um den Sorgfaltspflichten aus dem Blickwinkel des Sozialversicherungs- und Steuerrechts nachzukommen.

Die Behörde habe es auch unterlassen darzulegen, warum sie davon ausgegangen sei, dass die Dienstnehmer zur Vollversicherung anzumelden gewesen seien. Sollte ein Beschäftigungsausmaß, aus dem verlässlich auf einen die Geringfügigkeitsgrenze übersteigenden Anspruchslohn und somit eine Vollversicherungspflicht geschlossen hätte werden können, nicht festgestellt worden sein, dann käme nur ein Schuldspruch nach § 33 Abs. 1 iVm Abs. 2 ASVG in Betracht.

Auf Grund der aufgezeigten Begründungs- und Feststellungsmängel sei der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Weiters werde ein begründeter Einwand von Berechnungsfehlern bei den Lohnabgaben erhoben.

Selbst wenn die Bf begründete Zweifel gehabt hätte, dränge sich die Frage auf, welche Möglichkeiten ihr zur näheren Überprüfung der ordnungsgemäßen Anmeldung zur Verfügung gestanden wären. Die Hemmschwelle, den Geschäftspartner direkt zu fragen, sei bei gutverlaufenden Geschäftsbeziehungen eine sehr hohe. Es dürfe jeder davon ausgehen, dass der andere sich gesetzeskonform verhalte und nur wenn begründete Zweifel bestünden, dürfe er nicht darauf vertrauen. Eine Abfrage beim Finanzamt oder der Meldedaten der Gebietskrankenkasse sei aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht möglich. Ein gesetzesbrechender Geschäftspartner werde wohl kaum freiwillig ausplaudern, dass er nicht angemeldete Arbeiter beschäftige.

Über die Bf sei nach einem vorangegangenen Burn-Out am 28.03.2013 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet worden. Der Zahlungsplan sei seit 09.07.2013 rechtskräftig. Die Forderung des Finanzamtes sei nicht angemeldet worden. Im Nachhinein könne in der Quote des Zahlungsplanes diese Forderung nur insoweit berücksichtigt werden, als dies der Einkommens- und Vermögenslage des Schuldners entspreche. Bei der Bf sei dies nicht der Fall, sodass die Forderungen aus den Haftungsbescheiden selbst für den Fall, dass diese in Rechtskraft erwachsen sollten, nicht einbringlich gemacht werden könnten.

Überdies trete im Abgabenverfahren nach der Konkursöffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners. Die Abgaben seien daher während eines Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter festzusetzen. Werde der Bescheid an den Gemeinschuldner gerichtet, sei er als nicht erlassen anzusehen und entfalte weder eine Wirkung für den Gemeinschuldner noch für den Masseverwalter. Dies gelte in gleicher Weise auch für Haftungsbescheide.

Mit Beschluss vom 04.04.2017 wurde die Bf aufgefordert,

1. die mit der Fa. X GmbH abgeschlossene Vereinbarung, in der die Bf als Subauftragnehmerin mit der Betreuung von Objekten im Raum Wiener Neustadt beauftragt wurde,
2. die von der Bf an die Fa. X GmbH in den Streitjahren 2007 bis 2009 gelegten Rechnungen,
3. die zwischen der Bf und den Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-KG, D-KG und E-GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen,
4. sämtliche Rechnungen der Streitjahre, die die Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-KG, D-KG und E-GmbH an die Bf legten, sowie
5. das Konto 5700 (Fremdleistungen) für das Jahr 2007

vorzulegen und bekanntzugeben,

1. wie sie in Kontakt mit den Subfirmen gekommen sei,
2. mit welcher konkreten Person der einzelnen Subfirmen sie Kontakt hatte und

3. an welche Person die Auszahlung der von den Subfirmen in Rechnung gestellten Beträgen erfolgte und
4. welche Maßnahmen der Überprüfung von ihr gesetzt wurden, dass die Subauftragnehmer in der Lage gewesen sind, die übernommenen Aufträge fach- und zeitgerecht zu erfüllen.

Der belangten Behörde wurde in Wahrung des Parteiengehörs die Gegenäußerung des rechtsfreundlichen Vertreters vom 16.03.2017 zur Kenntnis gebracht; sie wurde ersucht bekannt zu geben, ob und wenn ja, welche Forderungen im Schuldenregulierungsverfahren angemeldet worden seien.

Die belangte Behörde übermittelte eine Aufstellung jener Forderungen, die im Schuldenregulierungsverfahren der Bf angemeldet worden sind.

Mit Schreiben vom 04.05.2017 gab der rechtsfreundliche Vertreter der Bf bekannt, die Bf sei zunächst unselbstständig für die Fa. X tätig gewesen, im Zuge der Auslagerung sei sie zu einer Kooperation im Rahmen einer unselbstständigen (gemeint wohl: selbständigen) Tätigkeit überredet worden. Die Vereinbarung sei mündlich abgeschlossen worden, was in diesem Geschäftsfeld nicht untypisch sei.

Die Rechnungen der Jahre 2007 bis 2009 seien nach wie vor nicht auffindbar. Sie dürften im Zusammenhang mit dem Burn-Out der Bf untergegangen sein. Da die meisten Zahlungen auf Wunsch der Subauftragnehmer in bar erfolgt seien, könne versucht werden, die alten Kontoauszüge auszuheben.

Der Hauptkontakt mit den Firmen habe über Herrn R stattgefunden. Er sei als seriöser Geschäftsmann aufgetreten. Die Auszahlungen bezüglich der gegenständlichen Subfirmen seien alle an ihn getätigt worden. Von ihm habe sich die Bf zur Überprüfung einen Gewerbeschein und eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vorlegen lassen. Erst im Nachhinein sei der Bf bewusst geworden, dass es sich bei Herrn R im einen Betrüger gehandelt habe. Sie schließe nicht aus, dass ihr damals gefälschte Urkunden vorgelegt worden seien.

In der antragsgemäß am 05.07.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf vor, die Kontoauszüge der Jahre 2007 bis 2009 könnten nicht mehr vorgelegt werden. Die Rechnungen der Jahre 2007 bis 2009, die einerseits die Bf an die Fa. X gelegt habe und die andererseits von den Subfirmen an die Bf gelegt worden seien, wurden im Original zur Einsicht vorgelegt.

Im Einkommensteuerverfahren der Bf seien im Wege einer Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2010 Fremdleistungen anerkannt worden. Es werde die Beischaffung des Einkommensteueraktes beantragt.

Der Vertrag mit der Fa. X sei nach Aussage der Bf sicher im Archiv dieser Firma vorhanden, trotz mehrmaliger Telefonate sei es ihr aber nicht gelungen, ihn zu beschaffen.

Hingewiesen auf den Widerspruch dieser Aussage zu den Angaben in der Gegenäußerung des rechtsfreundlichen Vertreters, wonach der Vertrag mündlich

abgeschlossen worden sei, führte dieser aus, es könne sich dabei nur um ein Missverständnis bei der Informationsaufnahme handeln.

Die Bf führte weiter aus, sie sei ursprünglich bei der Fa. X nichtselbständig tätig gewesen. Ihre Aufgabe habe darin bestanden, das Personal auf die einzelnen Objekte aufzuteilen.

In der Vereinbarung mit der Fa. X seien nicht einzelne Objekte angeführt gewesen, die sie als Subauftragnehmerin habe übernehmen müssen. Gegenüber den Kunden habe sie aber nicht als Subauftragnehmerin auftreten dürfen. Ob in der Vereinbarung geregelt gewesen sei, dass auch sie Aufträge weitergeben dürfe, könne sie nicht mehr sagen.

Der Kontakt zu den Subfirmen sei über eine Bekannte hergestellt worden, an deren Namen könne sie sich nicht mehr erinnern. Diese habe ihr die Telefonnummer von Herrn R gegeben. Drüber, dass Herr R in den Firmenbuchauszügen der Subfirmen nicht aufgeschielen sei, habe sie sich keine Gedanken gemacht. Herr R habe sie beruhigt, dass alles in Ordnung sei. Sie sei auch bei ihm in seinem Büro gewesen.

In Widerspruch zum Beschwerdevorbringen führte die Bf weiter aus, sie habe die Personen, die die Arbeiten erledigt hätten, nicht gekannt. Zu Beginn der Geschäftsbeziehungen sei sie fallweise noch bei den Kunden als Objektleiterin gewesen, diese Funktion habe in weiterer Folge Herr R oder ein von ihm bestellter Objektleiter übernommen.

Die konkreten Aufträge seien immer telefonisch oder per Mail erteilt worden. Die Mails könnten leider nicht mehr vorgelegt werden. Auch die Weitergabe der Aufträge sei mündlich erfolgt.

Der Vertreter der Amtspartei führte aus, in Anbetracht der Tatsache, dass die Bf für die Qualität der durchgeföhrten Arbeiten gegenüber der Fa. X verantwortlich gewesen sei, sei nicht nachvollziehbar, dass sie sich nicht vergewissert habe, wer die Arbeiten tatsächlich ausgeführt habe.

Der rechtsfreundliche Vertreter merkte an, es habe keine bzw. nur vereinzelte Beschwerde gegeben, weshalb es nicht erforderlich gewesen sei, in den Objekten vor Ort Nachschau zu halten. Er werde bis 31. August 2017 Zeugen namhaft machen, deren Adressen bekannt geben und ein konkretes Beweisthema anführen.

Die Verhandlung wurde daher auf unbestimmte Zeit vertagt.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung am 15.03.2018 wurde die beschwerdeföhrende Partei, die bis dahin keine Zeugen namhaft gemacht hatte, letztmalig aufgefordert, die Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellig zu machen.

Der rechtsfreundliche Vertreter führte aus, die als Zeugen stellig zu machenden Personen seien auf Grund des verstrichenen Zeitraumes nicht mehr greifbar, die Einvernahme sei aber im Hinblick auf die Aussagen der Bf nicht mehr erforderlich. Darüber hinaus brachte der vor, die Bf habe einen neuerlichen Antrag auf Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf, über deren Vermögen mit Beschluss vom 16.03.2018 das Schuldenregulierungsverfahren zur Zahl xxxxxx eröffnet wurde, betrieb in den Streitjahren ein Reinigungsunternehmen und übernahm als Subauftragnehmerin Aufträge der Fa. X, bei der sie ursprünglich nichtselbständig tätig war. Die konkreten Aufträge wurden jeweils mündlich bzw. per Mail erteilt. Die Putzarbeiten werden von Personen erledigt, die in ihren betrieblichen Organismus eingegliedert und ihr weisungsgebunden sind.

An Aufwand für Fremdleistungen macht die Bf folgende Beträge geltend:

| 2007 | 2008 | 2009 |
|-------------|--------------|--------------|
| 66.642,00 € | 110.725,00 € | 170.434,00 € |

Bei den auf dem Firmenpapier der Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-KG, D-KG und E-GmbH erstellten Rechnungen über für die Bf erbrachte Reinigungsleistungen handelt es sich um Deckungsrechnungen für versteckten Lohnaufwand. Dieser Lohnaufwand wurde im Schätzungswege mit folgenden Beträgen ermittelt:

| 2007 | 2008 | 2009 |
|-------------|-------------|--------------|
| 20.000,00 € | 75.000,00 € | 53.000,00 €s |

Der pro Arbeitnehmer verrechnete Wert wurde mit 3.500,00 € geschätzt und daraus die verrechneten Monate mit 6, 21 und 15 ermittelt.

Der kollektivvertragliche Stundenlohn für Gebäudereiniger beträgt für die Lohngruppe 5:

| 2007 | 2008 | 2009 |
|--------|--------|--------|
| 6,78 € | 7,00 € | 7,26 € |

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen des Prüfers, die im Akt befindlichen Unterlagen, die Kollektivverträge für Gebäudereiniger und hinsichtlich der Annahme von auf dem Firmenpapier der Firmen A-GmbH, B-GmbH, C-KG, D-KG und E-GmbH erstellten Deckungsrechnungen auf die folgende Beweiswürdigung:

Der Prüfer stellte im Zuge der GPLA fest, dass die Rechnungen zu einem Zeitpunkt erstellt worden sind, zu dem die Firmen entweder schon im Konkurs waren oder keine Arbeitnehmer bei der Sozialversicherung gemeldet hatten.

Dem Einwand, auch diese Firmen hätten die Aufträge an Subauftragnehmer weitergeben können, ist das Beschwerdevorbringen, die Bf habe die Personen, die die Leistungen tatsächlich erbracht hätten, gekannt, entgegenzuhalten. Auch wenn dieser Aussage im Rahmen der am 05.07.2017 antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung

widersprochen wurde, erachtet das Gericht die dem tatsächlichen Geschehen zeitlich nähere Aussage als glaubwürdiger. Die Bf durfte ihrer Aussage zufolge gegenüber den Kunden nicht als Subauftragnehmerin der Fa. X auftreten. Sie war für die Qualität der durchgeführten Arbeiten verantwortlich. Auch aus diesem Grund erscheint es nicht glaubwürdig, dass die Arbeiten von Personen erledigt worden sind, die die Bf überhaupt nicht kannte. Ist aber davon auszugehen, dass die Bf die Leistung erbringenden Personen kannte, so ist die Weitergabe der Aufträge an Sub-Subauftragnehmer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen.

Außerdem gab die Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung an, dass sie in Bezug auf alle Subfirmen nur mit Herrn R in Kontakt getreten sei, der ihr versichert habe, es sei alles in Ordnung. Eine Überprüfung dieser Firmen an ihren jeweiligen im Firmenbuch eingetragenen Standorten hat sie entgegen dem ursprünglichen Beschwerdevorbringen nicht durchgeführt. Ausgehend vom Vorbringen der Bf, sie habe die Firmenbuchauszüge der Subfirmen eingesehen, erscheint es dem Gericht nicht nachvollziehbar, dass die Bf keine Zweifel an der Ehrlichkeit des Herrn R hegte, obwohl dieser für fünf verschiedene Firmen auftrat und sein Name in keinem einzigen Firmenbuchauszug der angeblichen Subfirmen aufschien. Bei einer solchen Konstellation die Beziehung des Herrn R zu den Subfirmen nicht zu hinterfragen, widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, weshalb der Schluss naheliegend erscheint, dass die Bf sehr wohl von der mangelnden Seriosität des Herrn R wusste, dies im Hinblick auf die Generierung von einkünfteminderndem Aufwand in Kauf nahm und die auf dem Firmenpapier der angeblichen Subfirmen erstellten Rechnungen dazu benutzte, Lohnaufwand für eigene Arbeitskräfte zu verdecken.

Die Bf als Subauftragnehmerin der Fa. X, die laut Aussage in der mündlichen Verhandlung gegenüber den Kunden nicht als solche auftreten durfte, gab den die Leistung erbringenden Reinigungskräften den Leistungsort und den Zeitpunkt der Leistung vor und war auch für die Qualität der durchgeführten Arbeiten verantwortlich. Es ist daher von einer Eingliederung dieser Personen in den geschäftlichen Organismus der Bf und einer Weisungsgebundenheit der Reinigungskräfte auszugehen.

Dem Vorbringen in der Gegenäußerung, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei es wesentlich, ob die behaupteten Auftragsverhältnisse durch entsprechende Dokumentationen glaubhaft gemacht werden könnten, wobei die belangte Behörde davon ausgehen könne, dass es im Geschäftsleben üblich sei, von Geschäftspartnern Leistungsnachweise zu verlangen, ist entgegenzuhalten, dass die Bf im vorliegenden Fall trotz ausdrücklicher Aufforderung weder Dokumentationen betreffend die behaupteten Auftragsverhältnisse noch Leistungsnachweise der Geschäftspartner vorlegte. Vielmehr gab sie in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll, in allen Fällen nur mit Herrn R verhandelt zu haben, eine Vorgangsweise, deren Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung bereits oben festgestellt worden ist. Im Schreiben vom 04.05.2017 räumte die Bf selbst ein, es habe sich bei Herrn R um einen Betrüger gehandelt.

Hinsichtlich der in der Gegenäußerung gestellten Beweisanträge ist anzumerken, dass der rechtsfreundliche Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung vom 05.07.2017 zusagte, konkrete Beweisthemen für die Einvernahme der Zeugen bekannt zu geben. Die dafür gesetzte, angemessene Frist ließ er aber ungenutzt verstreichen. In der Ladung zu der am 15.03.2018 fortgesetzten mündlichen Verhandlung wurde der Bf letztmalig die Möglichkeit eingeräumt, die Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellig zu machen. Der rechtsfreundliche Vertreter der Bf erklärte jedoch in dieser, die Zeugen seien auf Grund des Zeitablaufes für die Bf nicht mehr greifbar und außerdem sei eine Einvernahme der Zeugen in Anbetracht der Aussage der Bf nicht mehr erforderlich.

Im Hinblick darauf, dass konkrete Beweisthemen zur Einvernahme der beantragten Zeugen weder angeführt noch bekannt gegeben wurden, waren die in der Gegenäußerung gestellten Beweisanträge abzulehnen.

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.

Nach ständiger Rechtsprechung 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 (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Die von den angeblichen Subfirmen in Rechnung gestellten Beträge waren daher vom Prüfer zu Recht als versteckter Lohnaufwand behandelt worden.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

1. Haftung für Lohnsteuer

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

Hinsichtlich der durchgeführten Schätzung ist jedoch dem Beschwerdevorbringen, die erbrachten Leistungen seien laut Kollektivvertrag in die Lohngruppe 5 einzuteilen, zu folgen. Unter Heranziehung der im Sachverhalt angeführten Stundensätze laut den in den einzelnen Streitjahren geltenden Kollektivverträgen und einer Wochenarbeitszeit laut § 6 des Rahmenkollektivvertrages von 40 Stunden errechnen sich folgende monatliche Bruttobezüge:

| | Stundenlohn x 40 x 4 | monatlicher Bruttobezug |
|------|----------------------|-------------------------|
| 2007 | 6,78 x 40 x 4 | 1.084,80 € |
| 2008 | 7,00 x 40 x 4 | 1.120,00 € |

| | | |
|------|---------------|------------|
| 2009 | 7,26 x 40 x 4 | 1.161,60 € |
|------|---------------|------------|

Laut den im Rahmen der Beweiswürdigung angestellten Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes errechneten sich unter Heranziehung der vom Prüfer ermittelten Mannmonate (6 für das Jahr 2007, 21 für das Jahr 2008 und 15 für das Jahr 2009) folgende Bemessungsgrundlagen und daraus resultierende Lohnsteuerschuldigkeiten:

| | | BMG | L |
|------|---------------|-------------|------------|
| 2007 | 1.084,80 x 6 | 6.508,80 € | 1.051,17 € |
| 2008 | 1.120,00 x 21 | 23.520,00 € | 3.798,48 € |
| 2009 | 1.161,60 x 15 | 17.424,00 € | 2.813,98 € |

2. Festsetzung von 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 BAO 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 sonstwie 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 anders lautenden 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.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. bspw. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059 mwN).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hierzu muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Die Bf gab die durchzuführenden Arbeiten vor und legte damit sowohl den Leistungsort als auch den Leistungszeitpunkt fest. Das Vorliegen der Eingliederung der die Leistung erbringenden Personen in den Betrieb der Bf war daher zu bejahen.

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 anders lautenden 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 GPLA-Prüfung hervor, dass die Bf im Zusammenwirken mit Herrn R versteckten Lohnaufwand als Fremdleistungen geltend machte, diese Leistungen aber letztlich durch eigene Dienstnehmer erbracht worden sind, deren Löhne sie 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 berechtigte 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 der 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.

Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war daher um die unter Pkt 1 errechneten Beträge zu erhöhen. Es ergaben sich daher für die Streitjahre folgende Abgabenbeträge:

| | BMG | DB (4,5%) | DZ (04%) |
|------|-------------|------------|----------|
| 2007 | 6:508,80 € | 292,90 € | 26,04 € |
| 2008 | 23:520,00 € | 1:058,40 € | 94,08 € |
| 2009 | 17:424,00 € | 784,08 € | 69,70 € |

Unter Berücksichtigung der vom Prüfer für die Streitjahre festgestellten und nicht bekämpften Abfuhrdifferenzen errechnen sich die im Spruch angeführten Abgabenbeträge.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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 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 der Bf oder durch Dienstnehmer von Subfirmen erbracht wurden, handelt es sich um eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage.

Wien, am 28. März 2018

