

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A-GmbH, Adr., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 20. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20. Dezember 2010 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um ein Bauunternehmen. Anlässlich einer den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2009 umfassenden GPLA-Prüfung gelangte der Prüfer im Prüfbericht vom 20. Dezember 2010 zu folgenden für das Beschwerdeverfahren maßgeblichen Feststellungen:

„Sachverhaltsdarstellung

Da für die Jahre 2005, 2006 und 2009 keine beziehungsweise unvollständige Aufzeichnungen über Überstunden und Mehrarbeit vorhanden sind, werden die Grundlagen für die Berechnung Lohnabgaben aus Überstunden gem. § 184 BAO geschätzt.

Als Basis für die Schätzung wird von den für die Jahre 2007 und 2008 sichergestellten Aufzeichnungen ausgegangen. Die laut diesen Aufzeichnungen geleisteten Überstunden werden im Verhältnis zu der über die Lohnverrechnung abgerechneten Lohnsumme gestellt und auf die Jahre 2005, 2006 und 2009 umgerechnet.

Bei der Fa. A-GmbH wurden im Rahmen einer Hausdurchsuchung Kalender für die Jahre 2007 und 2008 als Beweismaterial sichergestellt, aus denen hervorgeht, dass Überstunden an Arbeitnehmer ausbezahlt wurden, die bei der Ermittlung der Lohnabgaben nicht berücksichtigt wurden.

Anzahl der ausbezahlten Überstunden im Jahr 2007	872,00
Als durchschnittlicher Stundenlohn werden inklusive Zuschlag angesetzt	€ 12,00
Die ausbezahlten Überstundenlöhne und Zuschläge betragen daher	€ 10.464,00
Anzahl der ausbezahlten Überstunden im Jahr 2008	823,00
Als durchschnittlicher Stundenlohn werden inklusive Zuschlag angesetzt	€ 12,00
Die ausbezahlten Überstundenlöhne und Zuschläge betragen daher	€ 9.876,00

Ermittlung des Prozentanteils der ausbezahlten Überstunden an den über die Lohnverrechnung abgerechneten Bruttobezügen:

Jahr	Nachverrechnung	Btto – LV	%-Anteil ÜSt.
2007	10.464,00	198.214,90	5,28
2008	9.876,00	176.986,62	5,58
			Durchschnitt: 5,43

Der durchschnittliche Anteil der ausbezahlten Überstunden von 5,43 % am Bruttolohn laut Lohnverrechnung wird als Basis für die Schätzung auf die Jahre 2005, 2006 und 2009 angesetzt.

Das entspricht Grundlagen für Lohnabgaben:	Jahr	Brutto LV	Zuschätzung
	2005	157.465,17	8.549,73
	2006	178.594,42	9696,96
	2009	163.996,74	8904,37
			27.151,06

...“

Der Prüfer errechnete insgesamt folgende Nachforderungsbeträge:

Abgabenart	2005	2006	2007	2008	2009
Lohnsteuer (L)	2.564,89	2.909,07	3.657,11	5.026,14	2.671,29
Dienstgeberbeitrag (DB)	384,76	436,37	583,38	724,08	400,71
Zuschlag zum DB (DZ)	30,78	34,92	46,69	57,91	32,06
Summe:	2.980,43	3.380,36	4.287,18	5.808,13	3.104,06
Säumniszuschlag (SZ)	51,30	58,18	73,14	100,52	53,43

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und nahm die Beschwerdeführerin in der angeführten Höhe mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 20. Dezember 2010 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch, setzte den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest und schrieb ihr einen Säumniszuschlag für die Lohnsteuer vor.

Dagegen richtete sich die fristgerecht erhobene und nunmehr als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 20. Jänner 2011, in der im Wesentlichen Folgendes vorgebracht wurde:

Wie aus den Stundenaufzeichnungen über die Jahre 2007 und 2008 (Kalender) hervorgehe, hätten sich in diesen Jahren die Baustellen weitaus überwiegend außerhalb des Nahbereiches des Sitzes der Gesellschaft befunden. Grundsätzlich trachte das Unternehmen danach, keine Überstunden auszubezahlen, sondern allenfalls diese als Zeitausgleich abzugelten. Es seien in diesen Jahren Baustellen in X., Y., Z., usw. angefahren worden. Dabei seien auch die Wegzeiten (Anfahrt und Abfahrt zur und von der Baustelle) ausbezahlt worden, worauf die Dienstnehmer keinen Anspruch gehabt hätten. Folge man dieser Auffassung, würden die über die Normalarbeitszeit hinausgehenden Stunden noch keine Überstunden darstellen, da diese in den Fahrzeiten Deckung finden würden. In diesen Jahren (2006 und 2007) seien trotz auswärtiger Tätigkeit keine Taggelder ausbezahlt worden. Da die Dienstnehmer arbeitsrechtlich Anspruch auf Taggelder hätten, wären die neben der Lohnverrechnung ausbezahlten Beträge als Taggelder im Sinne des § 26 EStG 1988 zu qualifizieren.

Könne sich die Abgabenbehörde dieser Vorgangsweise nicht anschließen, seien folgende Tatsachen nicht berücksichtigt worden: Die Zeitaufzeichnungen für das Jahr 2009 seien vorgelegt worden und es sei daraus ersichtlich, dass etwaige geleistete Überstunden im Verhältnis 1:1,5 mit Minderzeiten ausgeglichen worden seien, wodurch sich insgesamt Zeitausgleichguthaben ergeben hätten. Es seien im Kalender auch keinerlei Auszahlungen angemerkt worden, wie dies in den Jahren 2007 und 2008 der Fall gewesen sei. Dies sei auch plausibel, da das Unternehmen im Jahr 2009 von der Wirtschaftskrise betroffen gewesen sei und die Betriebsleistung merklich unter den Vorjahren gelegen sei. Wie bereits oben ausgeführt, seien die Schätzungen der Überstunden für die Jahre 2005 und 2006 anhand der Aufzeichnungen 2007 und 2008 errechnet worden. Wie ebenfalls bereits oben festgehalten, seien die in den Jahren 2007 und 2008 geleisteten Mehrstunden

vor allem durch die Wegzeiten verursacht worden, die grundsätzlich keine Dienstzeiten seien. Wie aus der Buchhaltung 2005 und 2006 zu entnehmen sei, seien in diesen Jahren ausschließlich Baustellen in A., und zwar direkt in der Nachbarschaft zum Unternehmen ausgeführt worden. Dadurch seien in diesen Jahren keine Überstunden angefallen. Es werde daher beantragt, die Lohnabgaben für die Jahre 2005, 2006 und 2009 mit 0,00 Euro festzusetzen.

In einer Stellungnahme des Prüfers zur eingebrachten Berufung heißt es:

„1) Es ist richtig, dass für die Nachverrechnung von Überstunden 2007 und 2008 Aufzeichnungen der Firma herangezogen wurden. Es handelt sich um jene zwei Kalender, welche im Zuge einer Hausdurchsuchung von der Steuerfahndung beschlagnahmt wurden. Diese Kalender für das Jahr 2007 und 2008 weisen die an einem Arbeitstag geleisteten Arbeitsstunden auf. Neben den aufgezeichneten Stunden werden auch Nettobeträge angeführt, welche an Arbeitnehmer zusätzlich zur Lohnverrechnung ausbezahlt wurden. Die ausbezahlten Beträge wurden auch seitens des Arbeitgebers nicht bestritten. Der Argumentation, dass Überstunden überwiegend durch Zeitausgleich abgebaut wurden, ist entgegenzuhalten, dass es neben den Kalenderaufzeichnungen auch monatliche „Stundenaufzeichnungen“ gibt, welche der Lohnverrechnung in der Steuerberatungskanzlei übermittelt wurden und diese weisen z. B. im Jänner 2007 22 Urlaubstage aus. Dass für diese Tage in dem beschlagnahmten Kalender keine Stunden festgehalten sind, ergibt sich daraus, dass an diesen Tagen eben keine Arbeit geleistet wurde. Daraus aber im Nachhinein zu behaupten, dass an allen Tagen, an denen in den beschlagnahmten Kalendern keine Stundeneintragung vorhanden ist, Zeitausgleich konsumiert worden wäre, spricht gegen die Eintragungen in den Monatslisten.

2) Da für die Jahre 2005, 2006 und 2009 keine Unterlagen vorgelegt wurden, welche auf eine korrekte Abrechnung aller geleisteten Stunden schließen lassen, mussten die Grundlagen im Wege der Schätzung ermittelt werden. Die Schätzung erfolgte so, dass das Verhältnis der „schwarz“ ausbezahlten Überstunden der Jahre 2007 und 2008 und der Bruttolohnsumme auch auf Zeiträume vorher und nachher umgelegt wurde.

3) Arbeitsrechtliche Ansprüche auf Diäten etc. haben auf die Nachverrechnung von tatsächlich ausbezahlten Überstunden in steuerlicher Sicht keine Auswirkung!

4) Die Arbeitszeitaufzeichnungen entsprechen nicht dem Arbeitszeitgesetz und sind ebenso für den Nachweis auf Anspruch von Reisekosten untauglich.

5) Es ist richtig, dass im Jahr 2005 überwiegend auf Baustellen in A. (Firmensitz) gearbeitet wurde, in den Jahren 2006 - 2009 waren die Baustellen aber überwiegend auswärts angesiedelt (2009: X., B., C., D.). Ob und in welchem Umfang Überstunden geleistet wurden, lässt sich nicht nach Lage der Baustelle beurteilen, es widerlegt also nicht die Vorgehensweise der Jahre 2007 und 2008.“

In der Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit dem Urteil des Landesgerichtes LG vom xx.xx.xxxx, ****, wurden S. und T., als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Geschäftsführer bzw. Angestellte der beschwerdeführenden A-GmbH, u.a. für schuldig erkannt, in den Jahren 2007 und 2008 durch die Nichtversteuerung von Überstunden eine Verkürzung von Lohnabgaben bewirkt zu haben und dadurch das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach den einschlägigen Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes begangen zu haben.

In der Urteilsbegründung führte das Gericht beweismäßig aus (auszugsweise):

"Zu Punkt 5: Die festgestellten Verkürzungen von lohnabhängigen Abgaben haben sich verlässlich aufgrund einer Außenprüfung durch den Prüfer P. ergeben, wobei dem Prüfer für die Jahre 2007 und 2008 entsprechende Aufzeichnungen in der Form zweier Kalender für diese Jahre zur Verfügung gestanden sind. Dementsprechend sind die festgestellten Abgabenverkürzungen verlässlich ermittelt und von den Angeklagten in der Hauptverhandlung auch nicht bestritten worden (vgl. zu den Prüfungsergebnissen insgesamt: ON 7: darin AS 125 bis 137, speziell Seiten 127 bezüglich der sichergestellten Aufzeichnungen und Seite 137 mit der Übersicht über die konkret verkürzten Lohnabgaben sowie ON 35, darin speziell AS 2 und AS 14 und 15). Die dementsprechenden objektiven Feststellungen waren zu treffen. Im Übrigen haben sich die Angeklagten hiezu in der Hauptverhandlung für die Jahre 2007 und 2008 geständig verantwortet und stehen die Geständnisse auch im Einklang mit den Betriebsprüfungsergebnissen (siehe dazu: Zweitangeklagte in ON 27: darin Seiten 7 unten bis 9, welchen Angaben sich der Erstangeklagte ebenfalls vollinhaltlich angeschlossen hat; ON 42, Seite 3). Demnach räumten sie ihr Fehlverhalten dahingehend ein, die ausbezahlten Überstunden nicht entsprechend deklariert zu haben. Der Einwand „sie hätten stattdessen Diäten aufschreiben können“ mag ohne weiteres zutreffen, kann die Angeklagten aber nicht wegen der verschwiegenen Überstunden entlasten. Im Gegensatz zu den Jahren 2005, 2006 und 2009 waren für die Jahre 2007 und 2008 dem Prüfer entsprechende Kalenderaufzeichnungen vorgelegen, sodass die verkürzten Lohnabgaben verlässlich ermittelt werden konnten."

II.) Rechtslage

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

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

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen. Der Beitrag des Dienstgebers ist 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. Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (Abs. 5 leg. cit.)

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

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

Nach Abs. 3 der bezeichneten Gesetzesstelle ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach Maßgabe des § 217 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten.

III.) Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt.

Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214; 30.1.2001, 95/14/0043; 24.1.2013, 2010/16/0169; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 116 Tz 14, mwN).

Diese Bindung besteht allerdings nur hinsichtlich jener Personen, denen gegenüber das Strafurteil ergangen ist, nicht aber gegenüber Dritten (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059; 21.3.2012, 2009/16/0272).

Das Strafurteil richtete sich gegen den handelsrechtlichen Geschäftsführer und eine Angestellte der Beschwerdeführerin. Dass die Beschwerdeführerin als Haftungsbeteiligte dem Strafverfahren beigezogen worden wäre (§ 122 FinStrG), ist nicht ersichtlich; das Strafurteil enthält keinen Hinweis auf eine Nebenbeteiligung

der Beschwerdeführerin (vgl. § 217 iVm § 76 lit. b FinStrG) und insbesondere keinen Ausspruch der Haftung (§ 215 Abs. 1 lit. c FinStrG).

Betreffend die Beschwerdeführerin besteht demnach keine Bindung an das Urteil des Landesgerichtes LG (vgl. auch OGH vom 29. März 2006, 3 Ob 300/05x, wonach ein Verein an das seinen Obmann verurteilende Straferkenntnis im Hinblick auf die Trennung zwischen juristischer Person und dem für sie handelnden Organwalter nicht gebunden ist).

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich 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 den zuletzt genannten Bestimmungen kann die Abgabenbehörde auch in der Beurteilung des abgabenrechtlichen Sachverhalts auf die Ergebnisse des Finanzstrafverfahrens zurückgreifen.

Das durchgeführte Finanzstrafverfahren war vom Grundsatz der Officialmaxime und vom Grundsatz der amtswegigen Sachverhaltsermittlung beherrscht und zielte auf die Erforschung der materiellen Wahrheit ab. Im Rahmen des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens war daher alles, was zur Be- oder Entlastung der beschuldigten Personen führte, von Amts wegen zu erforschen.

Dem Urteil liegt derselbe Sachverhalt zu Grunde wie jener, auf den sich die angefochtenen Abgaben- und Haftungsbescheide 2007 und 2008 vom 20. Dezember 2010 stützen. Das Bundesfinanzgericht vermag daher in Anbetracht der unverändert gebliebenen Sach- und Beweislage und der ausführlichen beweiswürdigen Erwägungen im Strafurteil vom xx.xx.xxxx zu keinem anderen Ergebnis zu gelangen als das Landesgericht LG. Dem Prüfer standen für die Jahre 2007 und 2008 entsprechende Aufzeichnungen in der Form zweier Kalender für diese Jahre zur Verfügung, sodass die ausbezahlten, nicht in den Lohnkonten erfassten Beträge verlässlich ermittelt werden konnten. Die Höhe der ermittelten Beträge wurde im Übrigen auch von den Angeklagten im Finanzstrafverfahren in der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht LG nicht bestritten.

Die Beschwerde wendet sich insbesondere auch gegen die von der Abgabenbehörde vorgenommene Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre 2005, 2006 und 2009.

Das Gericht ist dem Vorwurf, die verantwortlichen Personen der Beschwerdeführerin hätten auch in den Jahren 2005, 2006 und 2009 die vorgeworfenen Lohnabgabenverkürzungen begangen, nicht gefolgt, weil zu den genannten Jahren dem Prüfer keine entsprechenden Kalenderaufzeichnungen vorgelegen waren, sodass die verkürzten Lohnabgaben nicht mit einer für das Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit ermittelt werden konnten.

Die Befugnis (und Verpflichtung) zur Schätzung beruht im vorliegenden Fall darauf, dass die Beschwerdeführerin - nach den Ergebnissen des durchgeführten Finanzstrafverfahrens unstrittig - über die in den Lohnkonten verbuchten Löhne und Gehälter hinaus weitere Zahlungen aus diesem Titel geleistet hat.

Bei Verstößen gegen die Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten sowie bei Mängeln des Lohnkontos ist die Behörde berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen im Wege einer Schätzung zu ermitteln (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 76 Tz 4).

Die mögliche Ungenauigkeit der Schätzung wird umso größer, je weiter der Zeitraum, für welchen geschätzt wird, von jenem Zeitraum entfernt ist, für den noch - wenn auch dürftige - Unterlagen vorhanden sind. Das Fehlen von Arbeitszeitaufzeichnungen für die Jahre 2005, 2006 und 2009 machte es im konkreten Fall notwendig, das für jene Jahre, in denen „Schwarzaufzeichnungen“ in Kalendern vorhanden waren, gewonnene Ermittlungsergebnis auf die übrigen Jahre des Prüfungszeitraumes umzulegen. Die Ungenauigkeit dieser Schätzungsmethode liegt nicht in einer fehlerhaften Vorgangsweise der Abgabenbehörde, sondern im Fehlen der Arbeitszeitaufzeichnungen, anhand derer die Arbeitszeiten der einzelnen Dienstnehmer hätten nachvollzogen werden können. Je weniger konkrete Anhaltspunkte dem Finanzamt zur Verfügung stehen, desto ungenauer kann naturgemäß die Schätzung ausfallen (VwGH 30.11.1989, 88/13/0177).

Die Schätzungsbefugnis bezieht sich auf den Bereich, in dem die Aufschreibungen mangelhaft sind (Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 9; VwGH 21.1.2004, 2003/16/0024).

Ist eine Schätzung - wie hier - grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen (vgl. VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273).

Die vom Prüfer vorgenommene Neuberechnung der Abgaben aufgrund der Ergebnisse der GPLA-Prüfung ist dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Dezember 2010 zu entnehmen. Demnach ging der Prüfer von den für die Jahre 2007 und 2008 sichergestellten „Schwarzaufzeichnungen“ in Kalendern aus. Er ermittelte den Prozentanteil der unversteuert ausbezahlten Beträge an den über die Lohnverrechnung abgerechneten Bruttobezügen und errechnete einen Durchschnittsprozentsatz für die Jahre 2007 und 2008. Dieser durchschnittliche Anteil der unversteuert ausbezahlten Beträge von der Bruttolohnsumme laut Lohnverrechnung der Jahre 2007 und 2008 wurde vom Prüfer auch für die Jahre 2005, 2006 und 2009 herangezogen.

Der Beschwerdeführerin wurde der Prüfbericht und die darin enthaltenen Feststellungen sowie auch die rechnerische Darstellung der in den Streitjahren vorgenommenen Schätzungen zur Kenntnis gebracht. Zudem brachte ihr die Abgabenbehörde mit Vorhalt vom 13. Mai 2011 die Ausführungen des Prüfers vom 21. April 2011 zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Kenntnis und gab ihr Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. Sie war demnach dazu in der Lage, sich zu den Ausgangspunkten, Überlegungen, Schlussfolgerungen und zu den Schätzungsergebnissen zu äußern.

In der Beschwerde wird ins Treffen geführt, die neben der Lohnverrechnung ausbezahlten Beträge wären als Tagesgelder im Sinne des § 26 EStG 1988 zu qualifizieren.

Dem ist entgegen zu halten, dass - wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2006/15/0280, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur klar zum Ausdruck gebracht hat - ein Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen behandeln darf, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Dabei muss die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten Tagesgelder die je nach der Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z. 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen.

Im Beschwerdefall fehlen jedoch derartige Nachweise.

Die Beschwerdeführerin wendet auch ein, es seien Zeitaufzeichnungen für das Jahr 2009 vorgelegt worden, aus denen ersichtlich sei, dass etwaige geleistete Überstunden im Verhältnis 1:1,5 mit Minderzeiten ausgeglichen worden seien, wodurch sich insgesamt Zeitausgleichguthaben ergeben hätten. Es seien im Kalender auch keinerlei Auszahlungen angemerkt worden, wie dies in den Jahren 2007 und 2008 der Fall gewesen sei. Dies sei plausibel, da das Unternehmen im Jahr 2009 von der Wirtschaftskrise betroffen gewesen sei und die Betriebsleistung merklich unter den Vorjahren gelegen sei.

Bei der vorliegenden Beweislage ist dieses Vorbringen nicht geeignet, die Annahme der Abgabenbehörde, dass auch im Jahr 2009 Beträge außerhalb der Lohnverrechnung zur Auszahlung gelangt sind, zu entkräften.

Die vorgelegten Zeitaufzeichnungen für das Jahr 2009 bestehen aus Kalenderaufzeichnungen, die weder einzelnen Arbeitnehmern zuordenbar sind noch Arbeitsbeginn oder Arbeitsende ausweisen. Zudem wendet die Abgabenbehörde zu Recht ein, dass die Kalendereintragungen von den „Stundenlisten“, welche dem Steuervertreter übermittelt worden seien, abweichen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs 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 (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Vor diesem Hintergrund sind daher die vorgelegten Kalenderaufzeichnungen für das Jahr 2009 nicht geeignet, einen Beweis für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zu erbringen und die von der Abgabenbehörde angewendete Schätzungsmethode in Frage zu stellen.

In der Beschwerde wird schließlich vorgebracht, dass die in den Jahren 2007 und 2008 geleisteten Mehrstunden vor allem durch die Wegzeiten verursacht worden seien, die grundsätzlich keine Dienstzeiten seien. Wie aus der Buchhaltung 2005 und 2006 zu entnehmen sei, seien in diesen Jahren ausschließlich Baustellen direkt in der Nachbarschaft zum Unternehmen ausgeführt worden, wodurch in diesen Jahren keine Überstunden angefallen seien.

Dem ist zu entgegen, dass eine geringe Entfernung der Baustellen vom Sitz eines Bauunternehmens im Allgemeinen nicht mit der Leistung von Überstunden und deren Auszahlung außerhalb der Lohnverrechnung in Zusammenhang steht. Der von der Beschwerdeführerin behauptete Zusammenhang zwischen den außerhalb der Lohnverrechnung ausbezahlten Beträgen und den Wegzeiten zu diversen Baustellen des Unternehmens ist auch durch keine Beweisangebote untermauert.

Die Beschwerdeführerin war nicht daran gehindert, den behaupteten Zusammenhang darzulegen und plausibel zu machen. Derartige Äußerungen wären im Übrigen auch geboten gewesen, zumal der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens die Beschwerdeführerin nicht von ihrer Verpflichtung befreit, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes (auch hinsichtlich einer Schätzung gemäß § 184 BAO) beizutragen (vgl. etwa VwGH 17.10.1991, 91/13/0090).

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Nach § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach Maßgabe des § 217 BAO ein Säumniszuschlag zu entrichten.

Da die dem Säumniszuschlag zugrunde liegenden Beträge an Lohnsteuer in dem im Prüfbericht angeführten Ausmaß nicht zu den relevanten Fälligkeitsterminen zeitgerecht entrichtet wurden, besteht somit auch die Vorschreibung des Säumniszuschlages zu Recht.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

IV.) Zulässigkeit einer Revision

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis spricht im Wesentlichen Fragen der Beweiswürdigung an. Die ordentliche Revision ist daher unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Linz, am 22. August 2016