

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht fasst durch den Richter***R1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, sowie gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 den Beschluss:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer bei der ***X1*** GmbH durchgeführten Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer (GPLA) betreffend die Jahre 2012 bis 2016 wurden im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

- Die ***X1*** GmbH habe an bestimmte Arbeitnehmer über das Ausmaß der einschlägigen lohngestaltenden Vorschriften hinaus Tagesgelder bezahlt, die – soweit die Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht vorlagen – nachzuversteuern seien.
- Zum Teil seien von der ***X1*** GmbH Nächtigungsgelder ausbezahlt worden, obwohl dem Arbeitnehmer kein Nächtigungsaufwand erwachsen sei (Quartierbeistellung durch den Arbeitgeber) und habe insoweit eine Nachversteuerung zu erfolgen.

- Für den bestimmten Arbeitnehmern zugeflossenen geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung eines Firmen-PKW sei unrichtigerweise kein Sachbezug angesetzt worden.
- Die bestimmten Arbeitnehmern von der ***X1*** GmbH gewährten Fahrtkostenersätze seien unrichtigerweise als nicht steuerbar behandelt worden.

Mit Bescheiden vom 20. Oktober 2017 zog das Finanzamt Grieskirchen Wels (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) die ***X1*** GmbH unter Verweis auf die oa im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen zur Haftung für Lohnsteuer heran und forderte Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach (jeweils für die Jahre 2012 bis 2016). Zudem wurde mit Bescheiden vom 20. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 jeweils ein Säumniszuschlag festgesetzt. Begründend wurde dabei jeweils auf den Bericht über das Ergebnis der oa Außenprüfung vom 20. Oktober 2017 und „allenfalls“ auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Mit Schreiben vom 17. November 2017 wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter der ***X1*** GmbH gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie gegen die Haftungsbescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und deren ersatzlose Aufhebung, in eventu die Neufestsetzung der lohnabhängigen Abgaben unter Außerachtlassung der Bemessungsgrundlagen laut den nach Ansicht der Beschwerdeführerin rechtswidrigen Bescheiden der belangten Behörde vom 17. Mai 2017, beantragt. Begründend wurde dazu zusammengefasst wie folgt ausgeführt: Gegen die Feststellungen des GPLA-Prüfers (konkret hinsichtlich der Nachverrechnungsbeträge und den hieraus resultierenden geänderten Bemessungsgrundlagen) werde kein Einwand erhoben und sei insoweit ein Rechtsmittelverzicht gemäß § 255 BAO erklärt worden (Niederschrift vom 5. Oktober 2017). Dieser Rechtsmittelverzicht habe sich jedoch ausschließlich auf die aufgrund der GPLA erfolgenden Nachverrechnungen bezogen und nicht auf die von der belangten Behörde zuvor infolge einer Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 17. Mai 2017 bereits erfolgten Nachverrechnungen lohnabhängiger Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015), mit denen von der Beschwerdeführerin erfasste Eingangsrechnungen aus Personalüberlassungen selbstständiger Personalüberlassungsunternehmen aberkannt wurden, 50 % der Nettofacturenbeträge als Lohnaufwand behandelt und hievon Lohnabgaben berechnet wurden. Trotz dieser ausdrücklichen Einschränkung des Rechtsmittelverzichtes seien in die Bemessungsgrundlagen der gegenständlich angefochtenen Bescheide allerdings nicht nur die erklärten und die aus der GPLA resultierenden (geringen) Beträge eingeflossen, sondern auch jene Nachverrechnungen aus den nach Ansicht der Beschwerdeführerin rechtswidrigen Bescheiden vom 17. Mai 2017. Die gegenständlich angefochtenen Bescheide seien in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO

erlassen worden, weil Tatsachen bzw. Beweismittel neu hervorgekommen sind (Verweis auf Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5.10.2017, S 2) und somit an Stelle der früheren Lohnabgabenbescheide (vom 17. Mai 2017) getreten. Sie seien daher in vollem Umfang anfechtbar, zumal aus den genannten Gründen ein wirksamer Rechtsmittelverzicht nicht vorliege. Es entspreche der Gesetzeslage und der ständigen Judikatur des VwGH, dass der spätere Bescheid einem früheren Bescheid in derselben Sache derogiert. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes hätte sich nach den Ergebnissen der GPLA saldiert ein Guthaben ergeben müssen.

Mit Bescheiden der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 wurden daraufhin die Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 gemäß § 299 BAO aufgehoben, da am 17. Mai 2017 bereits Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 ergangen seien und insoweit keine zusätzlichen Erstbescheid hätten ergehen dürfen.

Mit Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 gemäß § 261 BAO als gegenstandslos erklärt, da die betreffenden Bescheide gemäß § 299 BAO aufgehoben worden seien. Die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2016, Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie gegen die Haftungsbescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 wurden gemäß § 260 BAO unter Verweis auf den Rechtsmittelverzicht gemäß § 255 BAO vom 5. Oktober 2017 hinsichtlich der erfolgten Nachverrechnungen der GPLA für die Jahre 2012 bis 2016 als unzulässig zurückgewiesen. Betreffend die Lohnsteuerhaftungsbescheide wurde begründend zudem wie folgt ausgeführt: Ein Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988, der sich auf mehrere Arbeitnehmer und Monate bezieht, stelle einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnabgaben grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfallen. Bei einem solchen Haftungsbescheid sei die Sache des Verfahrens damit definiert, für welchen Arbeitnehmer für welche Zeiträume der Arbeitgeber mittels Bescheid herangezogen wurde. Bei den Haftungsbescheiden betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 - 2015 vom 17.05.2017, die im Zuge der Betriebsprüfung erlassen wurden, hafte das Unternehmen für die Lohnsteuer jener Personen, die im Zuge der Personalgestaltung als Dienstnehmer für das geprüfte Unternehmen behandelt wurden. Die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 - 2015 vom 20.10.2017, die auf Grund der GPLA-Prüfung erlassen wurden, beträfen die Dienstnehmer, die bereits vom geprüften Unternehmer als Dienstnehmer angemeldet waren. Da somit in den Lohnsteuerhaftungsbescheiden für die Jahre 2012 - 2015 vom 17.05.2017 und

vom 20.10.2017 jeweils andere Dienstnehmer erfasst wurden, seien auch die späteren Haftungsbescheide vom 20.10.2017 wirksam und sei somit auch der Rechtsmittelverzicht, der im Zuge der GPLA abgegeben wurde, wirksam.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 stellte der steuerliche Vertreter der ***X1*** GmbH rechtzeitig einen Antrag auf Vorlage der oa Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde darin im Wesentlichen vorgebracht, dass den gegenständlich angefochtenen Bescheiden bzw der Niederschrift vom 5.10.2017 zweifelsfrei zu entnehmen sei, dass die belangte Behörde eine Neufestsetzung gem §§ 202 iVm 201 Abs 2 Z 3 BAO in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO beabsichtigt habe und somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens sowohl hinsichtlich der Haftungsabgaben als auch hinsichtlich der anderen Selbstberechnungsabgaben beabsichtigt gewesen sei. Im Hinblick auf die dem Prüfer ausdrücklich dargelegten Vorbehalte gegen die Bescheide vom 17. Mai 2017 habe die Beschwerdeführerin erwarten können (Verweis auf § 255 Abs 2 BAO), dass hinsichtlich sämtlicher verfahrensgegenständlicher Abgaben in den neu zu erlassenden Bescheiden dieser Umstand Berücksichtigung findet und die mit Bescheiden vom 17.5.2017 erfolgten Nachverrechnungen obsolet werden.

Zudem erhob der steuerliche Vertreter der ***X1*** GmbH mit Schreiben vom 28. Februar 2018 rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015. Begründend wurde dazu ausgeführt, die Aufhebung gem § 299 BAO erweise sich als rechtswidrig, da die belangte Behörde – wenn sie vermeint, dass „kein zusätzlicher Erstbescheid“ zu den Bescheiden vom 17.5.2017 hätte ergehen dürfen – verkennt, dass es sich bei den Bescheiden vom 20.10.2017 nicht um „zusätzliche Erstbescheide“, sondern vielmehr um Wiederaufnahmebescheide iSd § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 BAO gehandelt habe. In diesem Zusammenhang werde ausdrücklich auf die Bescheidbegründung der Bescheide vom 20.10.2017 (enthalten auf S 2 des Schlussbesprechungsprotokolls vom 5.20.2017) verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 23. September 2019 wurde die oa Beschwerde vom 28. Februar 2018 gem § 260 BAO als unzulässig zurückgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt, in der Beschwerde vom 17.11.2017 sei beantragt worden, dass die Festsetzungsbescheide vom 20.10.2017 betreffend DB und DZ für die Jahre 2012 bis 2015 zur Gänze zu beheben seien. Diesem Begehren sei mit den angefochtenen Aufhebungsbescheiden vom 24.01.2018 gemäß § 299 BAO entsprochen worden. Zudem wurde von der belangten Behörde angemerkt, dass im Hinblick auf die bereits existierenden Bescheide anlässlich der Feststellungen der GPLA gemäß § 303 BAO eine Wiederaufnahme erfolgen hätte müssen. Da dies aber nicht erfolgt sei und zusätzliche Erstbescheide ergangen seien, erfolgte die Aufhebung der (neuerlichen) Festsetzungsbescheide vom 20.10.2017.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2018 stellte der steuerliche Vertreter der ***X1*** GmbH rechtzeitig einen Antrag auf Vorlage der oa Beschwerde vom 28. Februar 2018 an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde darin zusammengefasst vorgebracht, dass entgegen den Ausführungen seitens der belangten Behörde keine „zusätzlichen Erstbescheide“, sondern Wiederaufnahmebescheide iSd § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 BAO vorlägen. Dies gehe aus den jeweiligen Bescheidbegründungen hervor. Die Besonderheit der Wiederaufnahme iSd § 201 Abs 2 Z 3 BAO (dies gelte auch für Haftungsbescheide gem § 202 BAO) liege darin, dass im Unterschied zu § 307 BAO die Festsetzung nur mit einem Abgabenbescheid zu erfolgen hat und somit nicht zwei Bescheide (Wiederaufnahmebescheid und neuer Sachbescheid) ergehen. Gemäß § 262 BAO iVm § 300 BAO wäre die belangte Behörde zudem verpflichtet gewesen, über die Bescheidbeschwerde mittels Beschwerdevoentscheidung (Anm: und nicht mittels Aufhebungsbescheid gem § 299 BAO) – in der Sache – zu entscheiden und liege somit ein Verstoß gegen das in § 300 BAO normierte Eingriffsverbot vor.

Am 25. November 2019 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016, gegen die Haftungsbescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 an das Bundesfinanzgericht.

Am 2. Juni 2021 fand über die Beschwerde vom 17. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Oktober 2017 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2016 und über die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 eine Erörterung gemäß § 269 Abs 3 BAO statt. Dabei wurde von den Parteien betreffend die verfahrensrechtlichen Streitpunkte im Wesentlichen wie in den bisherigen Schriftsätzen ausgeführt. Darüber hinaus wurde dem Bundesfinanzgericht seitens der beschwerdeführenden Partei ein das bisherige Beschwerdevorbringen ergänzender Schriftsatz vorgelegt, der Ausführungen betreffend die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Bescheide der belangten Behörde vom 17.05.2017 betreffend Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Lohnsteuerhaftung für die Jahre 2012 bis 2015 enthält. So seien im Ergebnis von der belangten Behörde in Zusammenhang mit Arbeitskräfteüberlassungen, die

von drei verschiedenen Unternehmen an die ***X1*** GmbH stattgefunden hätten, zu Unrecht Dienstverhältnisse zwischen den überlassenen Arbeitskräften und der ***X1*** GmbH angenommen worden. Gemeinsam mit dem vorgenannten Schriftsatz wurde dem Bundesfinanzgericht ein Konvolut aus insgesamt 18 Beilagen vorgelegt, die zum Beweis der im schriftlich vorgelegten Ergänzungsvorbringen gemachten Angaben dienen sollen. Erläuternd wurde seitens der beschwerdeführenden Partei insbesondere angemerkt, dass aus der Aufstellung laut Beilage XVI hervorgehe, dass im Zuge der Bescheiderlassung vom 20.10.2017 als Bemessungsgrundlagen nicht nur die selbstberechneten und gemeldeten Abgaben, sondern auch jene der (inhaltlich rechtswidrigen) Bescheide vom 17. Mai 2017 aufsummiert herangezogen wurden. Ergänzend wurde seitens der beschwerdeführenden Partei die Beischaffung der Steuerakten der drei Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen beantragt; dies zum Nachweis dafür, dass diese Unternehmen die Lohnabgaben für die bei diesen Unternehmen beschäftigten Dienstnehmer abgeführt haben.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.6.2021, RV/5101650/2019, wurden die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 und die Beschwerde vom 17. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 20. Oktober 2017 betreffend Säumniszuschlag Lohnsteuer 2012 bis 2016 als unbegründet abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Mit Bescheiden des Finanzamtes Grieskirchen Wels (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) vom 17. Mai 2017 erfolgte gegenüber der ***X1*** GmbH infolge einer bei der ***X1*** GmbH durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Zusammenfassende Meldung, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer und Kammerumlage für die Jahre 2012 bis 2014 die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015, die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie eine Haftungsinanspruchnahme der ***X1*** GmbH betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015.

Eine von der ***X1*** GmbH gegen die vorgenannten Bescheide eingebrachte Beschwerde wurde gemäß § 260 Abs 1 lit b BAO als verspätet zurückgewiesen (siehe Beschluss des BFG vom 6.3.2018, RV/5101735/2017).

Im Rahmen der Schlussbesprechung über das Ergebnis einer bei der ***X1*** GmbH durchgeführten Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer (GPLA) betreffend die Jahre 2012 bis 2016 wurde vom steuerlichen Vertreter der ***X1*** GmbH am 5. Oktober 2017 ein Rechtsmittelverzicht mit folgendem Inhalt erklärt:

„Im Anschluss an die gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben erklärt der (die) Abgabepflichtige/Dienstgeber bzw. sein (ihr) Vertreter:

Ich verzichte auf das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die auf Grund der beiliegenden Übersicht der Bemessungsgrundlagen, Abgabenhöhen und Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen zu erlassenden Bescheide.

*Der Rechtsmittelverzicht betrifft ausschließlich die auf Grund der gegenständlichen GPLA-Prüfung erfolgenden Nachverrechnungen gegenüber den erklärten Beträgen und betrifft jedenfalls nicht die auf Grund der Bescheide je vom Finanzamt St-Nr.: ***St-Nr****

festgesetzten nachverrechneten Lohnabgaben der Jahre 2012 bis 2015 (Lohnsteuer, DB-Beitrag u. DZ-Beitrag).

Über die Wirkung des Rechtsmittelverzichtes bin ich belehrt worden.“

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei der ***X1*** GmbH durchgeführten GPLA vom 5. Oktober 2017 wurden unter anderem die nach Ansicht des Prüfers vorzunehmenden „Nachverrechnungen“ an Lohnsteuer, DB und DZ dergestalt dargestellt, dass die jeweiligen Nachforderungsbeträge sowie die den jeweiligen Nachforderungsbeträgen zuzuordnenden Bemessungsgrundlagen angegeben wurden. Weiters wurden in der Niederschrift die den Nachforderungen zugrunde gelegten Sachverhalte dargestellt und ist insoweit erkennbar, dass es sich um andere Sachverhalte handelte als jene, die den oa Bescheiden der belangten Behörde vom 17. Mai 2017 zugrunde gelegt worden waren und dass die ***X1*** GmbH insoweit für Lohnabgaben anderer (weiterer) Arbeitnehmer in Anspruch genommen wurde, die nicht Gegenstand des mit den Bescheiden vom 17. Mai 2017 abgeschlossenen Verfahrens gewesen waren.

Mit Bescheiden der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 erfolgte gegenüber der ***X1*** GmbH unter Verweis auf die im Rahmen der oa Außenprüfung (GPLA) getroffenen Feststellungen erneut – bzw erstmalig betreffend das Jahr 2016 – die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016, die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie eine weitere – bzw erstmalige betreffend das Jahr 2016 – Haftungsinanspruchnahme der ***X1*** GmbH betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012,

2013, 2014, 2015 und 2016. Die Nachforderungs- bzw Haftungsbeträge entsprachen dabei jeweils den in der Niederschrift über die Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei der ***X1*** GmbH durchgeführten GPLA vom 5. Oktober 2017 dargestellten „Nachverrechnungsbeträgen“.

Mit Schreiben vom 17. November 2017 wurde seitens der ***X1*** GmbH unter anderem gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016 und betreffend Lohnsteuerhaftung für die Jahre 2012 bis 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Mit Aufhebungsbescheiden der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 wurden die Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben.

Am 25. November 2019 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage unter anderem der Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2016 und betreffend Lohnsteuerhaftung für die Jahre 2012 bis 2016 an das Bundesfinanzgericht.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den aktenkundigen Unterlagen und sind allesamt unstrittig.

Betreffend den von der beschwerdeführenden Partei gestellten Antrag auf „Beischaffung der Steuerakten“ von drei im Antrag genannten Unternehmen ist wie folgt auszuführen:

Beweisanträge sind gemäß § 183 Abs 3 BAO abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen ua unerheblich sind. Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220).

Der seitens der beschwerdeführenden Partei gestellte Beweisantrag ist somit – da er sich ausschließlich auf die behauptete Rechtswidrigkeit der gegenüber der ***X1*** GmbH ergangenen Bescheide der belangten Behörde vom 17. Mai 2017 bezieht – mangels Erheblichkeit für die Klärung des unter Punkt 1 dargestellten entscheidungswesentlichen Sachverhalts (siehe dazu die Ausführungen unter Punkt 3) abzulehnen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist

Gründe für eine Unzulässigkeit der Bescheidbeschwerde iSd § 260 Abs 1 lit a BAO sind vor allem (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 260 Rz 5): Mangelnde Aktivlegitimation des Einschreiters, mangelnde Bescheidqualität, Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Beschwerde, Rechtsmittelausschluss (vgl § 244 BAO), Rechtsmittelverzicht (§ 255 BAO).

3.1. Beschwerde gegen gemäß § 299 BAO aufgehobene Bescheide

Die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 wurden mit Aufhebungsbescheiden der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben. Eine Nichtigkeit der Aufhebungsbescheide vom 24. Jänner 2018 kann entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Ansicht aus § 300 BAO nicht abgeleitet werden, da eine Unzuständigkeit der belangten Behörde zur Aufhebung der mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheide gemäß § 300 Abs 1 BAO erst ab der am 25. November 2019 erfolgten Vorlage der Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 20. Oktober 2017 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 gegeben gewesen wäre. Diesbezüglich ist auf die im Erkenntnis des BFG vom 21.6.2021, RV/5101650/2019, erfolgten Ausführungen zu verweisen.

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid – wie im gegenständlichen Beschwerdefall – ersatzlos aufgehoben, so wird die Bescheidbeschwerde unzulässig. Sie ist gemäß § 260 Abs 1 lit a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 260 Anm 6; *Althuber* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB § 260, 736; *Ritz*, BAO⁶ § 260 Rz 15). Die Rechtmäßigkeit der erfolgten Bescheidaufhebungen war im Rahmen der Entscheidung über die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde vom 24. Jänner 2018 betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Bescheide vom 20. Oktober 2017 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 zu klären (siehe dazu das Erkenntnis des BFG vom 21.6.2021, RV/5101650/2019).

3.2. Einbringung einer Beschwerde trotz Rechtsmittelverzichts

§ 255 BAO lautet wie folgt:

„(1) Auf die Einbringung einer Bescheidbeschwerde kann verzichtet werden. Der Verzicht ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Vor Erlassung eines Bescheides kann ein Verzicht rechtswirksam nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides, bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabefestsetzung, die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen, bekannt waren. Eine Abschrift der Niederschrift ist dem Abgabepflichtigen auszufolgen.

(3) Eine trotz Verzicht eingebrachte Bescheidbeschwerde ist unzulässig (§ 260). Die Möglichkeit, den Bescheid hinsichtlich der Fälligkeit einer festgesetzten Abgabe anzufechten, bleibt unberührt.“

Dass betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2016, die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2016 und die Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer 2016 ein wirksamer Rechtsmittelverzicht erklärt wurde, ist unstrittig und ergibt sich dies für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft aus der aktenkundigen Niederschrift über den vom steuerlichen Vertreter der ***X1*** GmbH am 5. Oktober 2017 erklärten Rechtsmittelverzicht, der ausschließlich betreffend die Jahre 2012 bis 2015 eine Einschränkung erkennen lässt. Somit ist die gegenständliche Beschwerde aber insoweit gemäß § 255 Abs 3 iVm § 260 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wird allerdings bestritten, dass betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015, betreffend die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 sowie betreffend die Haftungsinanspruchnahme betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 ein wirksamer Rechtsmittelverzicht abgegeben wurde.

Ob das Beschwerdevorbringen zutreffend ist, kann aufgrund der erfolgten amtswegigen Aufhebung gemäß § 299 BAO der mit Bescheideschwerde angefochtenen Bescheide vom 20. Oktober 2017 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 und betreffend die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2012 – 2015 insoweit dahingestellt bleiben (siehe dazu oben unter Punkt 3.1). Zu prüfen ist jedoch, ob hinsichtlich der Lohnsteuerhaftung für die Jahre 2012 bis 2015 ein wirksamer Rechtsmittelverzicht vorliegt.

Im Hinblick auf die seitens der beschwerdeführenden Partei ins Treffen geführte Bestimmung des § 255 Abs 2 BAO erfordert die Gültigkeit eines Verzichtes, dass dem Abgabepflichtigen anlässlich der Abgabe seiner Verzichtserklärung dieselbe Steuerbelastung wie die sodann im Bescheid festgesetzte bekanntgegeben wurde (vgl VwGH 11.12.1957, 2239/54).

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass die ***X1*** GmbH mit den gegenständlichen Haftungsbescheiden betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 genau in Höhe jener Lohnsteuerbeträge in Anspruch genommen wurde, wie sie der Niederschrift über die Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei der ***X1*** GmbH durchgeführten GPLA vom 5. Oktober 2017 zu entnehmen sind. Wenn seitens der beschwerdeführenden Partei demgegenüber zum Ausdruck gebracht wird, sie sei davon ausgegangen, bei der Erlassung der gegenständlichen Lohnsteuerhaftungsbescheide wäre zu berücksichtigen, dass die zuvor bereits erfolgte Haftungsinanspruchnahme der ***X1*** GmbH betreffend Lohnsteuer mit Bescheiden der belangten Behörde vom 17. Mai 2017 ihrer Ansicht nach rechtswidrig erfolgt sei, ist dazu wie folgt auszuführen:

Während sich die bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche und nur bestimmte Sachverhalte in Betracht ziehende Abgabeforderung zu erstrecken hat (vgl zB VwGH 28.5.2008, 2008/15/0136; VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081; *Ritz*, BAO⁶ § 201 Rz 42 mwN), ist der Spruch eines Haftungsbescheides (§ 224 BAO) die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe (vgl zB VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056; 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; 19.12.2002, 2001/15/0029, jeweils unter Hinweis auf *Ritz*, Wiederaufnahme eines Lohnsteuerverfahrens oder zweiter Haftungsbescheid? SWK 1996, A 604).

Der Lohnsteuerhaftungsbescheid stellt, wenn er sich auf mehrere Arbeitnehmer und Monate bezieht und von der gesetzlichen Bestimmung des § 86 Abs 2 EStG 1988 kein Gebrauch gemacht wird, einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnsteuer grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfällt. Vor diesem Hintergrund bedarf es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH keiner Wiederaufnahme des Verfahrens, wenn der Arbeitgeber in einem Haftungsbescheid für Lohnabgaben eines Arbeitnehmers für mehrere Monate oder auch mehrerer Arbeitnehmer und in einem späteren Haftungsbescheid für Lohnabgaben anderer (weiterer) Arbeitnehmer in Anspruch genommen wird (vgl VwGH 17.12.1996, 92/14/0214; VwGH 19.3.1998, 97/15/0219; vgl auch *Ritz*, Wiederaufnahme eines Lohnsteuerverfahrens oder zweiter Haftungsbescheid? SWK 1996, A 604).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist unstrittig, dass die im Rahmen der Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei der ***X1*** GmbH durchgeführten GPLA (vgl Niederschrift vom 5. Oktober 2017) in Aussicht gestellten Lohnsteuernachforderungen einerseits und die

Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17. Mai 2017 jeweils andere Arbeitnehmer betreffen. Nach der oa ständigen Rechtsprechung des VwGH war es im gegenständlichen Fall somit aber nicht erforderlich, eine Wiederaufnahme der mit den Lohnsteuerhaftungsbescheiden vom 17. Mai 2017 abgeschlossenen Verfahren zu verfügen und wurden dementsprechend auch keine Wiederaufnahmebescheide erlassen.

Soweit die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang auf die ausdrückliche Einschränkung des erklärten Rechtsmittelverzichtes, wonach dieser *„ausschließlich die auf Grund der gegenständlichen GPLA-Prüfung erfolgenden Nachverrechnungen gegenüber den erklärten Beträgen“* betreffe, Bezug nimmt, ist festzuhalten, dass diese Einschränkung – soweit die Haftung für Lohnsteuer betroffen ist – vor dem Hintergrund der oa ständigen Rechtsprechung des VwGH von vorneherein ins Leere geht. Wird gegen einen Lohnsteuerhaftungsbescheid Beschwerde erhoben, beschränkt sich die Änderungsbefugnis nach § 279 Abs 1 BAO nämlich auf Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume wie zuvor das Finanzamt mittels erstinstanzlichen Haftungsbescheides herangezogen hat (vgl VwGH 21.4.2016, 2013/15/0290). Vorbringen in Zusammenhang mit Lohnsteuerschuldigkeiten anderer Arbeitnehmer sind somit ohnedies nicht „Sache des Beschwerdeverfahrens“.

Sollte der damalige steuerliche Vertreter der ***X1*** GmbH – entsprechend dem nunmehrigen Beschwerdevorbringen – im Zeitpunkt der Erklärung des Rechtsmittelverzichtes tatsächlich der Meinung gewesen sein, dass die im Rahmen der Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei der ***X1*** GmbH durchgeführten GPLA (vgl Niederschrift vom 5. Oktober 2017) in Aussicht gestellten Lohnsteuernachforderungen entgegen der oa ständigen Rechtsprechung des VwGH an die Stelle der Lohnsteuerhaftungsbescheide vom 17. Mai 2017 treten würden, so ist zu prüfen, ob insoweit ein die Unwirksamkeit des abgegebenen Rechtsmittelverzichtes zu bewirkender (Rechtsfolgen-)Irrtum vorlag.

3.3. Vorliegen und Konsequenzen eines Rechtsirrtums bei Erklärung eines Rechtsmittelverzichts

Der Rechtsmittelverzicht vermag den Steuerpflichtigen nur dann zu verpflichten, wenn er auch den allgemeinen Erfordernissen entspricht, die – ebenso im öffentlichen wie im privaten Recht – für das Zustandekommen einer Willenserklärung verlangt werden (vgl VwGH 22.2.1955, 2961/53).

Somit schließt etwa ein Irrtum iSd § 871 ABGB die Wirksamkeit eines Rechtsmittelverzichtes aus. Nach dieser Bestimmung entsteht für den Erklärenden ua dann keine Verbindlichkeit, falls er in einem wesentlichen Irrtum befangen und dieser durch den anderen Teil veranlasst war (vgl VwGH 21.2.1996, 92/14/0057). Folglich schließt etwa ein von der Abgabenbehörde

veranlasster wesentlicher Irrtum des Steuerpflichtigen die Rechtswirksamkeit eines von ihm abgegebenen Rechtsmittelverzichtes iSd § 255 BAO aus (vgl die bei *Ritz*, BAO⁶ § 255 Rz 8 zitierte Rechtsprechung).

„Veranlassen“ umfasst in diesem Zusammenhang jedes für die Entstehung des Irrtums ursächliche Verhalten des anderen, im Abgabenverfahren der Organwalter der Abgabenbehörde (vgl VwGH 21.2.1996, 92/14/0057, mwN). Dass der steuerliche Vertreter der ***X1*** GmbH vor Erklärung des Rechtsmittelverzichtes durch ein der Abgabenbehörde zurechenbares Verhalten – sei es durch den Prüfer oder weitere Organwalter des Finanzamtes – zu einem Irrtum über die Rechtsfolgen der zu erlassenden Lohnsteuerhaftungsbescheide veranlasst worden wäre, ergibt sich allerdings weder aus den Verwaltungsakten, noch wurde dies von der beschwerdeführenden Partei dargetan. Im Hinblick darauf, dass – anders als bei der Lohnsteuerhaftung – die bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf die gesamte im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß auf eine restliche und nur bestimmte Sachverhalte in Betracht ziehende Abgabeforderung zu erstrecken hat (vgl zB VwGH 28.5.2008, 2008/15/0136; siehe dazu bereits unter Punkt 3.2), hätte der Behörde der Irrtum des steuerlichen Vertreters, bei dem es sich zudem um einen berufsmäßigen Parteienvertreter handelte, auch nicht aufgrund der vorgenommenen Einschränkung des Rechtsmittelverzichtes auf *„die auf Grund der gegenständlichen GPLA-Prüfung erfolgenden Nachverrechnungen gegenüber den erklärten Beträgen“* iSd § 871 Abs 1 ABGB *„aus den Umständen offenbar auffallen“* müssen (vgl dazu *Ritz*, BAO⁶ § 255 Rz 8).

Im Hinblick auf die für eine Unwirksamkeit der Erklärung darüber hinaus erforderliche Wesentlichkeit des Irrtums ist überdies darauf hinzuweisen, dass ein Irrtum über zwingende Rechtsvorschriften nach der Rechtsprechung des OGH grundsätzlich als unwesentlich zu beurteilen ist (vgl zB OGH 17.07.2013, 3 Ob 50/13 v).

Vor diesem Hintergrund kommt dem vom steuerlichen Vertreter der ***X1*** GmbH erklärten Rechtsmittelverzicht die Wirkung des § 255 Abs 3 BAO zu und ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Unzulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, wenn die vom erkennenden Verwaltungsgericht anzuwendenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, mwN). Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, die sich nicht ohnehin unmittelbar aus dem klaren und eindeutigen Gesetzeswortlaut ergeben, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 22. Juni 2021