

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gloß, Pucher, Leitner, Schweinzer, Gloß Rechtsanwälte, Wiener Straße 3, 3100 St. Pölten, über die Beschwerden vom 23. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Dienstgeberbeitrag 2009, Dienstgeberbeitrag 2010 und Dienstgeberbeitrag 2011 sowie gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Lohnsteuer 2009, Lohnsteuer 2010 und Lohnsteuer 2011 zu Recht:

- I. Den Beschwerden gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Lohnsteuer 2009 und Lohnsteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden entsprechend den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern I und II, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, abgeändert.
- II. Den Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Dienstgeberbeitrag 2009, Dienstgeberbeitrag 2010 und Dienstgeberbeitrag 2011 sowie der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Lohnsteuer 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin war in den Streitjahren 2009 bis 2011 als Einzelunternehmerin im Kleintransportgewerbe tätig und beschäftigte mehrere Arbeitnehmer.

Betreffend den Zeitraum 1.1.2009 bis 31.12.2011 wurde bei der Beschwerdeführerin vom Finanzamt Lilienfeld St. Pölten (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, Sozialversicherungsbeiträge und Kommunalsteuer (GPLA) durchgeführt, die mit Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.6.2015 (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) abgeschlossen wurde. Diesem Bericht sind folgende Feststellungen zu entnehmen:

- Die Arbeitszeitaufzeichnungen der Dienstnehmer seien nicht korrekt geführt worden. Die Ausbleibezeit-Arbeitszeit und Pausen der Dienstnehmer seien laut vorgelegten Unterlagen (Stundenliste) und Scannerauswertung im ständigen Widerspruch. Nach Auswertungen der bezahlten Diäten für Reisezeiten, Lade- und Abrechnungszeiten (laut Stellungnahme) würden sich Differenzen zum bezahlten Arbeitslohn ergeben. Es werde eine Nachrechnung der fehlenden Überstunden und Überstundenzuschläge vorgenommen.
- Beim Dienstnehmer ***AB*** erfolge eine Abrechnung laut dem von der Beschwerdeführerin geführten Lohnkonto.
- In den Jahren 2010 und 2011 seien Abfuhrdifferenzen festzustellen und erfolge eine Nachmeldung der Differenzen laut den von der Beschwerdeführerin geführten Lohnkonten.

Mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 23. Juni 2015 zog die belangte Behörde die Beschwerdeführerin unter Verweis auf die oa im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen zur Haftung für Lohnsteuer heran und forderte Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Mit mehreren hinsichtlich der Begründung inhaltsgleichen Schreiben vom 23. Juli 2015 wurde vom anwaltlichen Vertreter der Beschwerdeführerin gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und deren ersatzlose Aufhebung beantragt. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die Dienstnehmer weder Überstunden geleistet hätten noch Schwarzzahlungen erhalten hätten und wurde die Rechtmäßigkeit der von der belangten Behörde durchgeführten Schätzung in Abrede gestellt. Der Beschwerde beigelegt waren ua diverse Unterlagen betreffend einen zwischen der Beschwerdeführerin und dem (ehemaligen) Dienstnehmer der

Beschwerdeführerin ***AB*** geschlossenen gerichtlichen Vergleich sowie diverse Unterlagen betreffend von ehemaligen Dienstnehmern der ***BF1-GmbH***, ***Adr***, gegenüber der ***BF1-GmbH*** geltend gemachte streitige Ansprüche aus den Dienstverhältnissen. Betreffend die Frage, ob von den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin Überstunden geleistet wurden und ob diese Schwarzzahlungen erhalten haben, wurde die Einvernahme der Dienstnehmer beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen der belangten Behörde vom 21. August 2017 wurden die gegenständlichen Beschwerden gegen die Haftungsbescheide betreffend die Lohnsteuer 2009, 2010 und 2011 und die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2009, 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin sei in den geprüften Jahren Vertragspartnerin der ***D*** GesmbH gewesen und habe mit Dienstnehmern im Rahmen eines Kleintransportunternehmens Paketzustellungen vorgenommen. Der Bezugsabrechnung seien die aus den geführten Stundenlisten hervorgehenden Arbeitszeiten zu Grunde gelegt worden. Das Arbeitsende sei dabei in der Regel mit 14 Uhr ausgewiesen und im Regelfall unter Berücksichtigung einer einstündigen Mittagspause eine Tagesarbeitszeit von 8 Stunden zum Ansatz gebracht worden. Der Abgleich mit den Auslieferungslisten habe bereits im Prüfverfahren ergeben, dass Zustellungen teilweise weit später als das aufgezeichnete Arbeitsende erfolgt seien. Auch aus der von der Beschwerdeführerin vorgelegten schriftlichen Sachverhaltsdarstellung und den dazu angeschlossenen Unterlagen gehe hervor, dass die Dienstnehmer auch außerhalb der aufgezeichneten und der Personalverrechnung zu Grunde gelegten Arbeitszeiten tätig gewesen seien. Der Umstand, dass es Arbeitsrechtsverfahren gegeben habe, sei als weiteres Indiz für nicht ordnungsgemäße Bezugsabrechnungen zu sehen. Da die vorgelegten Unterlagen sich auf Beschäftigungsverhältnisse mit der von der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin geleiteten ***Bf1*** GesmbH beziehen, könnten diese jedoch nicht unmittelbar Berücksichtigung finden. Dass die Behörde von einem Zahlungsfluss ausgegangen ist, beruhe auf den Angaben der Beschwerdeführerin im Rahmen der Besprechungen, worin sie diese aus dem privaten Bereich aufgebracht dargelegt habe.

Mit mehreren im Wesentlichen inhaltsgleichen Schreiben vom 20. September 2017 beantragte der anwaltliche Vertreter der Beschwerdeführerin die Vorlage der oa Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Am 30. August 2019 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Dienstgeberbeitrag 2009, Dienstgeberbeitrag 2010 und Dienstgeberbeitrag 2011 sowie gegen die Haftungsbescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 23. Juni 2015 betreffend Lohnsteuer 2009, Lohnsteuer 2010 und Lohnsteuer 2011 an das Bundesfinanzgericht. Im

Rahmen der Stellungnahme wurde im Vorlagebericht näher erläutert, auf der Grundlage welche Unterlagen und Schlussfolgerungen die belangte Behörde davon ausgeht, dass mangelhafte Arbeitszeitaufzeichnungen vorliegen würden. Die nicht ordnungsgemäß geführten Stundenaufzeichnungen würden der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht zufolge gemäß § 184 BAO zur Schätzung berechtigen. Mit der gewählten Schätzungsmethode sei den tatsächlichen Gegebenheiten (Beschäftigungszeiten) möglichst nahegekommen worden.

Mit Beschluss des BFG vom 2.11.2021 wurde die Beschwerdeführerin ua vor dem Hintergrund, dass die Beschwerdeentscheidungen der belangten Behörde vom 21.8.2017 direkt an die Beschwerdeführerin und – trotz im Rahmen der Beschwerden vom 23. Juli 2015 bekannt gegebener Zustellvollmacht – nicht zu Händen ihres rechtsfreundlichen Vertreter versendet wurden, unter Verweis auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.4.2020, Ro 2020/16/0004, um Mitteilung ersucht, ob ihr rechtsfreundlicher Vertreter tatsächlich in den Besitz des Originals der Beschwerdeentscheidungen gelangt ist und somit von einer ordnungsgemäßen Zustellung ausgegangen werden kann. Weiters wurde die Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund, dass in den Beschwerden im Rahmen der Begründung keine Ausführungen zu den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen betreffend den Dienstnehmer ****AB*** (keine Abfuhr lohnabhängiger Abgaben für eine im Jahr 2009 infolge eines gerichtlichen Vergleichs ausbezahlte Geldsumme) sowie betreffend Abfuhrdifferenzen enthalten, die Bescheide jedoch dennoch zur Gänze angefochten wurden, insoweit um Ergänzung der Beschwerdebegründungen ersucht.

Mit weiterem Beschluss des BFG vom 2.11.2021 wurde das Finanzamt Österreich als Partei gemäß § 265 Abs 5 BAO (im Folgenden: „Amtspartei“) um Vorlage jener Aktenteile ersucht, aus denen sich die im Rahmen der Beschwerdeentscheidungen der belangten Behörde vom 21.8.2017 getroffene Aussage stützt, dass die Beschwerdeführerin eigenen Angaben zufolge Zahlungen „aus dem privaten Bereich aufgebracht“ hätte. Weiters wurde die Amtspartei um Mitteilung ersucht, ob den im Rahmen der Beschwerden gestellten Anträgen auf Einvernahme der (ehemaligen) Dienstnehmer der Beschwerdeführerin entsprochen wurde und wurde die Amtspartei (bejahendenfalls) um Vorlage der entsprechenden Ermittlungsergebnisse ersucht.

Am 12.11.2021 übermittelte die Amtspartei dem BFG eine Stellungnahme zu dem oa Beschluss, in dem die Amtspartei betreffend den von ihr angenommenen Zahlungsfluss wie folgt ausführte: *„Diese Angaben wurden von Fr. ***Bf1*** erinnerlich im Nachklang der Besprechung vom 04.07.2013 gemacht. Um ihre Rechte, insbesondere jenes auf einen Verteidiger, zu wahren, wurde nicht unmittelbar eine Einvernahme vorgenommen, sondern um Kontaktaufnahme mit dem Anwalt und Übermittlung einer Sachverhaltsdarstellung ersucht. Diese wurde auch in weiterer Folge mittels Stellungnahme vom 12. bzw. 15.10.2013 eingebracht. Über die Aussage von Fr. ***Bf1*** wurde der Aktenvermerk vom Autor ***C*** erstellt. Im beiliegenden handschriftliche Vermerk von Teamleiter ***C*** ist die Beurteilung*

der übermittelten Stellungnahmen festgehalten, mit der ebenfalls dazu enthaltenen Anmerkung zu den Zahlungsvorgängen. Weitere Unterlagen liegen dazu nicht vor.“ Betreffend die gestellten Anträge auf Einvernahme der Dienstnehmer führte die Amtspartei im Wesentlichen aus, die Annahme, dass die ermittelten Differenzbeträge ausbezahlt wurden, habe auf den Angaben der Beschwerdeführerin beruht. Diese sei auch im Zuge der Schlussbesprechung dargestellt worden und sei unwidersprochen geblieben. Es habe daher im Prüfverfahren keine Zweifel daran gegeben, weshalb auch keine Notwendigkeit der Einvernahmen von Mitarbeitern erkannt worden sei.

Am 17.11.2021 wurden die von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Dienstnehmer mit im Wesentlichen inhaltsgleichen Schreiben vom BFG jeweils gem § 173 Abs 1 BAO zur Übermittlung einer schriftlichen Zeugenaussage aufgefordert. Konkret wurden die Dienstnehmer zur Beantwortung der Frage, ob sie während ihrer Beschäftigung bei der Beschwerdeführerin von der Beschwerdeführerin jemals Zahlungen für geleistete Überstunden erhalten haben, die nicht in der Lohnverrechnung erfasst waren. Für den Fall der Bejahung dieser Frage wurde den Dienstnehmern die Frage gestellt, wie hoch diese Zahlungen waren und wann und in welcher Form (zB bar) diese erhalten wurden.

Mit Schreiben vom 2.12.2021 wies die Beschwerdeführerin Bezug nehmend auf den oa Beschluss des BFG vom 2.11.2021 betreffend „Lohnkonto ***AB***“ darauf hin, dass hinsichtlich dieses Dienstnehmers ein arbeitsgerichtliches Verfahren stattgefunden habe. Klagsgegenständlich sei ein Betrag von 3.937,89 Euro gewesen; letztlich sei ein Betrag von 1.300,- Euro aus dem Titel Kündigungsentschädigung und Urlaubersatzleistung (jeweils zzgl Sonderzahlungen) bezahlt worden. Es seien keine Überstunden begehrt oder bezahlt worden. Es hätten in diesem Verfahren vom Dienstnehmer keine Überstunden belegt werden können. Die Abfuhrdifferenzen würden sich aus dem Gerichtsvergleich ergeben und seien „*möglicherweise nicht berichtet*“ worden. Abschließend merkte die Beschwerdeführerin nochmals an, dass eine Zahlung an die Dienstnehmer, die keiner Lohnsteuer unterzogen worden wäre, nicht erfolgt sei.

Am 21.12.2021 gab der anwaltliche Vertreter der Beschwerdeführerin dem BFG auf diesbezügliche Nachfrage hin bekannt, dass die Beschwerdeführerin ihm die Beschwerdeentscheidungen der belangten Behörde vom 21.8.2017 im Rahmen eines Besprechungstermins im Original ausgehändigt hätte und diese somit zugestellt wurden.

Mit Beschluss des BFG vom 21.12.2021 wurden der Amtspartei die beim BFG eingelangten Zeugenaussagen der ehemaligen Dienstnehmer der Beschwerdeführerin, die allesamt den Erhalt von in der Lohnverrechnung nicht erfassten Zahlungen für geleistete Überstunden verneinten, sowie ein repräsentatives Muster der an die Zeugen ergangenen inhaltsgleichen Aufforderungen zur schriftlichen Zeugenaussage übermittelt und wurde der Amtspartei die

Möglichkeit eingeräumt, innerhalb eines Monats zu den übermittelten Unterlagen Stellung zu nehmen. Von dieser Möglichkeit machte die Amtspartei keinen Gebrauch.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Die Beschwerdeführerin war in den Streitjahren 2009 bis 2011 Vertragspartnerin der ***D*** GmbH und als solche als Einzelunternehmerin im Kleintransportgewerbe tätig. Für die Beschwerdeführerin waren im Streitzeitraum mehrere Arbeitnehmer als Kraftfahrer im Tätigkeitsbereich Paketdienst tätig.

Lohnzahlungen an die Arbeitnehmer wurden von der Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum (2009 bis 2011) ausschließlich in der von der Beschwerdeführerin in der Lohnverrechnung erfassten Höhe geleistet, insbesondere wurden den Arbeitnehmern von der Beschwerdeführerin keine in der Lohnverrechnung nicht erfassten Entgelte für Überstunden ausbezahlt.

Im Juni 2009 schloss die Beschwerdeführerin mit Herrn ***AB***, der im Jahr 2008 von der Beschwerdeführerin entlassen worden war, einen gerichtlichen Vergleich betreffend die aus dem Dienstverhältnis bis dato entstandenen Ansprüche und Forderungen und verpflichtete sich die Beschwerdeführerin, der klagenden Partei einen Betrag von EUR 1.300,- brutto zu bezahlen. Der von der Beschwerdeführerin bezahlte Betrag wurde von der Beschwerdeführerin in der Lohnverrechnung im Jahr 2009 erfasst. Die Übermittlung eines Lohnzettels bzw eine dem Lohnkonto entsprechende Abfuhr der lohnabhängigen Abgaben an das Finanzamt ist jedoch nicht erfolgt.

Ein Abgleich der von der Beschwerdeführerin geführten Lohnkonten mit den an das Finanzamt abgeführten lohnabhängigen Abgaben lässt folgende Abfuhrdifferenzen (Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag) erkennen:

Jahr	Abgabenart	Differenz
2010	Dienstgeberbeitrag	4,12 Euro
2011	Lohnsteuer	52,23 Euro
2011	Dienstgeberbeitrag	26,41 Euro

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz*, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN). Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Die Feststellung, dass Lohnzahlungen an die Arbeitnehmer von der Beschwerdeführerin ausschließlich in der von der Beschwerdeführerin in der Lohnverrechnung erfassten Höhe geleistet wurden, beruht auf den insgesamt fünfzehn insoweit übereinstimmenden schriftlichen Zeugenaussagen der von der Beschwerdeführerin in den Streitjahren 2009 bis 2011 beschäftigten Dienstnehmer, die das insoweit glaubwürdige Vorbringen der Beschwerdeführerin bestätigen.

Wenn die belangte Behörde demgegenüber davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerin nicht offengelegte Zahlungen aus privaten Mitteln an ihre Dienstnehmer geleistet hätte, ist dazu zu konstatieren, dass die belangte Behörde damit einen der Lebenserfahrung widersprechenden atypischen Geschehensablauf unterstellte und den angefochtenen Bescheiden zugrunde legte. So widerspräche es der unternehmerischen Vernunft, Lohnzahlungen, die bei der Beschwerdeführerin ertragsteuerlich als Betriebsausgabe abzugsfähig wären, nicht als solche offenzulegen. Zudem gibt es im Beschwerdefall keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Betriebes steuerlich nicht erfasste Einnahmen

(„Schwarzumsätze“) erzielt hätte, die sie für derartige Zahlungen verwenden hätte können. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass aus der medialen Berichterstattung hinlänglich bekannt ist, dass im Kleintransportgewerbe von Paketzustellern oftmals Überstunden geleistet werden, die nicht gesondert entlohnt werden (vgl zB https://sbg.arbeiterkammer.at/service/presse/Raue_Sitten_bei_Paketzustellern.html; <https://orf.at/stories/3102967/>; jeweils abgerufen am 28.10.2021).

Die Annahme eines somit als atypisch zu qualifizierenden Geschensablaufes konnte im Beschwerdefall von der belangten Behörde bzw der Amtspartei mit keinen Beweismitteln untermauert werden. So stützt sich die belangte Behörde dabei ausschließlich auf die Behauptung, die Beschwerdeführerin hätte im Rahmen einer Besprechung angegeben, Zahlungen aus Privatmitteln geleistet zu haben. In diesem Zusammenhang wurde von der Amtspartei eine handschriftliche Notiz mit folgendem Inhalt vorgelegt:

*„Stellungnahme zu ***Bf1***:*

...

*Zusammenfassung Arbeitszeitaufzeichnungen falsch, Abrechnung der Ansprüche jedenfalls unvollständig, Zahlungen lt. Aussage ***Bf1*** aus Privatgeldern“*

Die vorgelegte handschriftliche Notiz enthält weder ein Datum noch eine Unterschrift. Auch sonst enthält diese Notiz keine Angaben zur Identität ihres Verfassers. Ein taugliches Beweismittel dafür, dass die Beschwerdeführerin eine derartige Aussage getätigt hätte, liegt somit aber nicht vor. Umso weniger stellt dies ein Beweismittel dafür dar, dass es tatsächlich zu den von der belangten Behörde unterstellten Geldflüssen gekommen wäre und sind dem Akteninhalt auch sonst keine dahingehenden Anhaltspunkte zu entnehmen.

Die den Dienstnehmer ***AB*** betreffenden Feststellungen ergeben sich aus den von der Beschwerdeführerin als Beilage zu den Beschwerden vorgelegten Unterlagen betreffend das diesbezügliche Gerichtsverfahren sowie aus den diesbezüglichen Feststellungen der belangten Behörde, denen von der Beschwerdeführerin insoweit nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen betreffend Abfuhrdifferenzen sowie die Feststellungen betreffend die von der Beschwerdeführerin ausgeübte gewerbliche Tätigkeit beruhen auf den Feststellungen der belangten Behörde, denen die Beschwerdeführerin ebenfalls insoweit nicht entgegengetreten wurde.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Maßgeblichkeit des Zuflusses

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

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

§ 41 FLAG 1967 lautet – soweit für den Beschwerdefall relevant – wie folgt:

„(1) Den Dienstgeberbeitrag haben 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.

(2) Dienstnehmer sind 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.

(3) 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 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

...“

Während im Sozialversicherungsrecht gemäß § 49 Abs 1 ASVG das tatsächlich bezahlte Entgelt nur insoweit maßgebend ist, als es höher ist als der Anspruchslohn (Anspruchslohnprinzip), unterliegen der Lohnsteuer – sowie auch dem Dienstgeberbeitrag (vgl dazu *Kuprian in Lenneis/Wanke*, FLAG² § 41 Rz 44 ff) – nach der Maßgabe des Zuflussprinzips nur die tatsächlich bezahlten „Ist-Bezüge“ (vgl zB *Müller in Mosler/Müller/Pfeil*, Der SV-Komm § 49 ASVG [Stand 1.3.2021, rdb.at] Rz 9 mwH). So ist Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines unter § 47 EStG 1988 fallenden Arbeitslohnes, dass der Dienstnehmer im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit Einnahmen erzielt. Ob eine Einnahme vorliegt, ergibt sich für den außerbetrieblichen Bereich aus § 15 EStG 1988. Demnach liegen Einnahmen vor, wenn dem

Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG zufließen. Damit ist der Zufluss nicht nur dafür entscheidend, in welcher Besteuerungsperiode eine Einnahme anzusetzen ist (§ 19 EStG 1988), sondern auch dafür, ob überhaupt eine Einnahme vorliegt (vgl zB *Kister in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 11 EStG [303. Lfg, April 2021] Anm 1).

Ein Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteil, der von der Beschwerdeführerin in der Lohnverrechnung nicht erfasst wurde, liegt – wie unter Punkt 1 festgestellt wurde – im Beschwerdefall aber nicht vor, sodass insoweit für eine Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer bzw eine diesbezügliche Haftung der Beschwerdeführerin sowie für eine Festsetzung des Dienstgeberbeitrages kein Raum bleibt.

Der nicht gegebene Zufluss kann auch nicht im Wege einer Schätzung fingiert werden (siehe dazu im Folgenden).

3.2. Nichtvorliegen einer Schätzungsberechtigung

Gem § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Gem § 184 Abs 3 BAO ist ferner 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

§ 184 Abs 2 und 3 BAO nennt keine eigenständigen Gründe für die Vornahme einer Schätzung, sondern Beispiele dafür, woraus sich die gem § 184 Abs 1 BAO vorauszusetzende Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen ergeben kann. § 184 Abs 2 und 3 BAO hat daher keine eigenständige normative Bedeutung. Es ist somit beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung (Berechnung) der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist (vgl zB *Fischerlehner in GedS Köglberger* 92; *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten 97; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 Rz 6).

Die Schätzung dient der Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen, somit von Vorgängen, die sich tatsächlich in der Vergangenheit ereignet haben (VwGH 22. 2. 2001,

2000/15/0190). Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 Rz 3 mwN)

Die Unrichtigkeit von Aufzeichnungen alleine berechtigt nicht zur Schätzung. Erst wenn aus der festgestellten Unrichtigkeit von Aufzeichnungen in schlüssiger Weise abgeleitet werden könnte, dass es dadurch zu einer Veränderung bzw Verkürzung der Besteuerungsgrundlage gekommen ist, wären die Aufzeichnungsmängel zum Anlass für eine Schätzung zu nehmen; nicht jedoch, wenn der Mangel auf die Feststellung der Besteuerungsgrundlage keinen Einfluss hatte (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123).

Unrichtige Arbeitszeitaufzeichnungen könnten als solche folglich nur dann zu einer Schätzung der Bemessungsgrundlage lohnabhängiger Abgaben berechtigen, wenn diese in irgendeiner Form in Zusammenhang mit der Berechnung dieser Abgaben stünden (zB begünstigte Besteuerung von Überstundenzuschlägen gem § 68 Abs 2 bis 5 EStG 1988).

Im Beschwerdefall ist es jedoch als erwiesen anzunehmen, dass Lohnzahlungen ausschließlich in der von der Beschwerdeführerin in der Lohnverrechnung erfassten Höhe erfolgt sind und (nicht erfasste) Zahlungen für Überstunden nicht geleistet wurden. Für eine Schätzung der Höhe der Arbeitslöhne bleibt damit aber – unabhängig davon, ob die gegenständlichen Arbeitszeitaufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind – kein Raum. Liegt in einem derartigen Fall doch die gem § 184 Abs 1 BAO vorauszusetzende Unmöglichkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von vorneherein nicht vor.

3.3. Geringfügigkeit der festgestellten Abfuhrdifferenzen

Sowohl die Inanspruchnahme der Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 (vgl. zB VwGH 25.4.2002, 2001/15/0152) als auch die auf der Grundlage des § 201 Abs 2 BAO erfolgende (erstmalige) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (vgl. dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Rz 30) liegen im Ermessen der Abgabenbehörde.

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.“ Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. zB VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN).

Es entspricht der stRsp des VwGH zu Maßnahmen nach § 299 Abs 1 BAO (Aufhebung) oder nach § 303 BAO (Wiederaufnahme), dass eine derartige Interessensabwägung bei Geringfügigkeit der Auswirkungen in der Regel gegen den Gebrauch dieser Maßnahmen spricht (VwGH 30.6.2021, Ra 2019/15/0125; 12.4.1994, 90/14/0044; 28.5.1997, 94/13/0032). Nichts Anderes hat für die im Beschwerdefall maßgebliche Festsetzung des Dienstgeberbeitrages nach § 201 Abs 2 BAO (vgl dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 201 Rz 30) sowie für die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 82 EStG 1988 zu gelten.

Die in den Jahren 2010 und 2011 festgestellten Differenzen (Fehlbeträge) zwischen dem Dienstgeberbeitrag laut den von der Beschwerdeführerin geführten Lohnkonten und dem abgeführten Dienstgeberbeitrag sind sowohl absolut gesehen als auch in Relation zu dem in Summe in den betreffenden Jahren abgeführten Dienstgeberbeitrag als geringfügig zu betrachten. Betreffend die relative Geringfügigkeit der Abfuhrdifferenzen wird auf das beiliegende Berechnungsblatt (Berechnungsblatt III) verwiesen, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet. Die gemäß § 20 BAO vorzunehmende Interessenabwägung spricht im Beschwerdefall somit gegen eine bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages ausschließlich wegen der festgestellten Abfuhrdifferenzen und sind die betreffenden Bescheide somit ersatzlos aufzuheben. Die betreffend Lohnsteuer 2011 festgestellte Abfuhrdifferenz kann jedoch im Hinblick auf ihr Verhältnis zu der insgesamt dem Jahr 2011 zuzuordnenden Lohnsteuerabfuhr nicht als geringfügig bezeichnet werden (vgl zB VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257: eine Änderung der Einkünfte um mehr als 2 % kann nicht mehr als relativ geringfügig bezeichnet werden) und ist die Haftungsinanspruchnahme insoweit aufrecht zu erhalten.

3.4. Vergleichszahlung an den ehemaligen Dienstnehmer *AB*****

Wenn der ehemalige Arbeitgeber nach Beendigung des Dienstverhältnisses auf Grund eines Vergleiches an den ehemaligen Arbeitnehmer Lohnnachzahlungen leistet, so hat er die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (vgl zB VwGH 24.02.1966, 0797/65; 31.3.1998, 96/13/0067).

Dass für die im Beschwerdefall an den ehemaligen Dienstnehmer ***AB*** von der Beschwerdeführerin bezahlte Vergleichssumme Lohnsteuer abzuführen gewesen wäre, wird von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt. Die entsprechende Lohnsteuer im Betrag von 62,08 Euro kann dabei im Hinblick auf ihr Verhältnis zu der insgesamt im Jahr 2009 für Herrn ***AB*** an das Finanzamt abgeführten Lohnsteuer (siehe dazu das beiliegende Berechnungsblatt III) auch nicht als geringfügig bezeichnet werden (vgl VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257).

Der auf die Vergleichssumme entfallende Dienstgeberbeitrag ist demgegenüber sowohl absolut als auch relativ gesehen (siehe dazu das beiliegende Berechnungsblatt III) als geringfügig zu qualifizieren und ist der betreffende Festsetzungsbescheid daher ersatzlos aufzuheben (siehe dazu die unter Punkt 3.3. erfolgten Ausführungen).

3.5. 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.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu. Die im Beschwerdefall vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Ermessensübung wirft somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG auf. Dies gilt auch für die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beantwortenden Tatfragen. Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 8. Februar 2022