

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Norbert Huber, Meinhardstraße 5a, 6020 Innsbruck über die Beschwerde vom 19. Jänner 2015 gegen die Haftungsbescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2014 betreffend Lohnsteuer 2011, 2012 und 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Die angefochtenen Haftungsbescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das gegenständliche Erkenntnis befasst sich mit der Frage, ob im Rahmen eines Lohnsteuerhaftungsverfahrens nach § 82 EStG 1988 alle verfahrensrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäß beachtet wurden.

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben sind nach Ansicht des prüfenden Organs dem Prüfbericht vom 17.12.2014 zu entnehmende Tatsachen festgestellt worden, sodass eine Festsetzung der Lohnsteuer im Haftungswege für die Jahre 2011 - 2013 samt Festsetzung eines Säumniszuschlages erfolgte.

Im Zuge der bescheidmäßigen Erledigungen vom 17.12.2014 wurde auf den Prüfbericht vom selben Tag verwiesen.

Mit rechtzeitig am 19.1.2015 eingebrachter Beschwerde gegen die Haftungsbescheide sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Jahre 2011, 2012 und 2013 brachte der rechtsfreundliche Vertreter der bFP zusammengefasst vor, dass Bescheide auch zu begründen seien. Die angefochtenen Bescheide enthielten lediglich Verweise auf einen Bericht des Finanzamtes vom 17.12.2014, ohne jedoch eine angemessene Begründung zu liefern. Die Berichte seien ferner nicht zum integrierenden Bestandteil der Bescheide erhoben worden und die darin enthaltene Begründung sei oberflächlich und entspreche nicht den gesetzlichen Anforderungen. Es könne nicht nachvollzogen werden, wie sich die konkret der Hinzurechnung unterstellten Beträge aufschlüsseln. Die Bescheide würden auch eine klare Darstellung der Sachverhalte, Beweiswürdigungen und rechtlichen Beurteilungen vermissen lassen. Daher seien sie mangelhaft und nicht überprüfbar, möglicherweise sogar nichtig. Es werde daher auch ein Antrag auf eine angemessene Begründung gestellt. Soweit überhaupt ersichtlich, unterstelle die Abgabenbehörde, dass die kollektivvertraglichen Sonderzahlungen als laufender Bezug und nicht unter Anwendung der Bestimmung des § 67 Abs 1 EStG 1988 der Besteuerung zu unterziehen seien. Diese Rechtsauffassung sei unrichtig, da zwischen den Arbeitsvertragsparteien eine Sonderzahlungskreditierung im Sinne eines Darlehens vereinbart worden sei.

In weiterer Folge wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.8.2015 die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass Vorschuss- oder sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn als Lohnzahlungen gem § 78 Abs 1 EStG 1988 gelten. Es sei daher von einer Lohnzahlung und nicht von einem Darlehen auszugehen.

Schließlich brachte der rechtsfreundliche Vertreter der bFP fristgerecht am 11.9.2015 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht ein. Die Beschwerde wurde sodann unter Anschluss der Haftungsbescheide und des Berichts über die Außenprüfung sowie des Vorlageantrages am 30.12.2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Nach Aufforderung zur Aktenvorlage wurden dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde weitere relevante Aktenteile (Aufstellung „Konto Sonderzahlung“ und „SZ Hochrechnung brutto“, „Berechnung der Nachforderung“, „Prüfungsauftrag und Schlussbesprechung“ sowie drei Arbeitsverträge) erstmals am 25.4.2023 vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss vom 18.7.2023 die Verfahrensparteien zu ergänzenden Stellungnahmen ersucht. Die Stellungnahmen sind am 10.8.2023 bzw am 30.8.2023 eingebracht und zwecks Wahrung des Parteiengehörs der jeweils anderen Partei zugestellt worden. In weiterer Folge wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei (in Folge kurz: bfP) betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Hotel in ***Ort***.

Im zweiten Halbjahr des Jahres 2014 fand bei der bfP für den Zeitraum 1.1.2011 – 31.12.2013 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben durch die TGKK und das Finanzamt ***Österreich*** statt.

Die Schlussbesprechung zu dieser Außenprüfung wurde am 7.10.2014 abgehalten. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden folgende Feststellungen zwischen den Verfahrensparteien besprochen: *„Die Leistungsprämien werden mtl. als Nettozahlung an die Mitarbeiter bevorschusst. Bei Austritt werden diese rückgerechnet und als sonstiger Bezug abgerechnet“* sowie *„der Dienstnehmer erhält mtl. Akontozahlungen (Akonto Leistungsprämie, Akonto Sonderzahlung). Diese sind mtl. als Nettozahlung zzgl. zum lfd. Lohn/Gehalt zur Auszahlung gebracht worden. Die Versteuerung erfolgt bei Austritt bzw. zum Jahresende als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 1 EStG“*. [...]

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung war eine Ergebnisübersicht angeschlossen, welche als Gesamtergebnis € 74.995,43 sowie als Säumniszuschlag € 1.499,91 auswies. Detaillierte Berechnungen sind dieser Übersicht nicht zu entnehmen.

Eine Kopie der Niederschrift samt Übersicht über das Gesamtergebnis wurden an einen Vertreter der bfP anlässlich der Schlussbesprechung übergeben.

Die Abgabenbehörde folgte - wie bereits aus dem Verfahrensgang ersichtlich ist - schließlich den Feststellungen des prüfenden Organs und erließ am 17.12.2014 die verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide für die Jahre 2011, 2012 und 2013. In der Bescheidbegründung ist ausgeführt, dass die Begründung für obige Bescheide dem Bericht vom 17.12.2014 zu entnehmen sei. Weitere Verweise enthalten die Bescheide nicht.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ebenfalls vom 17.12.2014 enthält - soweit hier wesentlich - folgende Angaben:

„Eingesehene Unterlagen und Hinweise für den Dienstgeber:

Lohnkonten, Konten der Buchhaltung, Jahresabschlüsse, Belege der Buchhaltung, Zeitaufzeichnungen, Dienstverträge“

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) iVm § 202 Abs. 1 und § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) wurde im Rahmen der

Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" ist insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstellt und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß sind, waren bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidenmäßig auszusprechen.

Feststellungen:

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Die Leistungsprämien werden mtl. als Nettozahlung an die Mitarbeiter bevorschusst. Bei Austritt werden diese rückgerechnet und als sonstiger Bezug abgerechnet. Bei diesen Prämien handelt es sich um keine Sonderzahlung, daher wird der lfd. Bezug nachgerechnet. Die bereits einbehaltene Lohnsteuer wird gegengerechnet“

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2011 - 31.12.2013	0,00	16.110,00	16.110,00	5.155,20	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2011 - 31.12.2013	0,00	16.110,00	16.110,00	5.155,20	J

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Der Dienstnehmer erhält mtl. Akontozahlungen (Akonto Leistungsprämie, Akonto Sonderzahlung). Diese werden mtl. als Nettozahlung zzgl. zum lfd. Lohn/Gehalt zur Auszahlung gebracht. Die Versteuerung erfolgt bei Austritt bzw zum Jahresende als sonstiger Bezug gem § 67 Abs 1 EStG.

Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über diese rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Entscheidend für das Zufließen von Einnahmen ist die objektive Verfügungsmöglichkeit. Diese ist bei Anweisung von Arbeitslohn mit der Gutschrift auf das

Konto des Arbeitgebers gegeben. Somit sind diese Akontozahlungen als lfd. Bezug zu versteuern.“

Der Bericht enthielt ferner aufgeteilt auf verschiedenen Zeiträume folgende Tabellen:

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2011 - 31.12.2011	0,00	72.602,59	72.602,59	23.232,83	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2011 - 31.12.2011	0,00	72.602,59	72.602,59	23.232,83	J

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2012 - 31.12.2012	0,00	71.835,28	71.835,28	22.987,29	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2012 - 31.12.2012	0,00	71.835,28	71.835,28	22.987,29	J

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2013 - 31.12.2013	0,00	73.812,84	73.812,84	23.620,11	J

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2013 - 31.12.2013	0,00	73.812,84	73.812,84	23.620,11	J

[...]

Im Bericht sind weder die Namen der Arbeitnehmer angeführt, für die die bF zur Haftung herangezogen wurde, noch gibt es eine Aufschlüsselung der Lohnsteuerbeträge, die auf einzelne Arbeitnehmer entfallen. Ebenfalls ist die Berechnungsmethode des Nachforderungsbetrages bzw der angewendete Prozentsatz (auch wenn dieser aus den Angaben in den Tabellen - Nachforderungsbetrag : Hinzurechnungsbetrag - errechenbar wäre) nicht ausgewiesen. Der Bericht enthält zudem keine Verweise auf weitere Dokumente oder Berechnungen.

Im Zeitraum 1.1.2011 bis zum 31.12.2011 hatte die bF insgesamt 93 Mitarbeiter. Von diesen erhielten 79 monatlich Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen. Die Abgabenbehörde forderte von der bF für 56 Mitarbeiter Haftungsbeträge ein.

Von 1.1.2012 bis zum 31.12.2012 beschäftigte die bFP 84 Mitarbeiter. Von diesen erhielten 73 monatliche Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen und für 49 Mitarbeiter wurde die bFP haftbar gemacht.

Im Zeitraum von 1.1.2013 bis zum 31.12.2013 arbeiteten bei der bFP 85 Mitarbeiter. Von diesen erhielten 81 monatlich Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen und die bFP wurde für 60 Mitarbeiter haftbar gemacht.

Von den insgesamt bei der bFP beschäftigten Arbeitnehmer erhielten im Jahr 2011 10, im Jahr 2011 7, im Jahr 2012 7 Arbeitnehmer eine Leistungsprämie akontiert. Auch diese Arbeitnehmer wurden im Bericht nicht genannt.

Der Abgabenbehörde wurde von der bFP im Rahmen der Prüfung die Möglichkeit eingeräumt, sämtliche Arbeitnehmer festzustellen, welche monatliche Akontozahlungen erhalten haben.

Die Abgabenbehörde bzw das prüfende Organ hat die bFP zu keiner Zeit darüber in Kenntnis gesetzt, für welche Arbeitnehmer sie haftbar gemacht wurde. Auch waren ihr diese Arbeitnehmer nicht namentlich bekannt. Ebenso wurde der bFP nicht mitgeteilt bzw war ihr nicht bekannt, welcher konkrete Haftungsbetrag auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Der bFP wurden auch keine Aufstellungen (Excel Tabellen) zur Kenntnis gebracht.

Ergänzend wird festgestellt, dass die bFP in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen Lohnsteuer monatlich für die bei ihr Beschäftigten dem Finanzamt abgeführt hat.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Betriebsprüfung insbesondere dessen zeitlichen Ablaufs und zu den inhaltlichen Angaben des Berichts über die Außenprüfung ergeben sich zweifelsfrei aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über die Außenprüfung vom 17.12.2014. Ebenso ergibt sich zweifelsfrei aus dem Bericht über die Außenprüfung, dass dieser keine Verweise auf weitere Dokumente oder Berechnungen enthält.

Die Feststellungen hinsichtlich der bei der bFP im jeweiligen Zeitraum insgesamt beschäftigten Mitarbeiter ergibt sich aus einer Abfrage des Bundesfinanzgerichts beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherung. Die Feststellungen betreffend jene Arbeitnehmer der bFP, welchen die Sonderzahlungen monatlich akontiert wurden, ergibt sich aus einer Aufstellung der Abgabenbehörde (Excel Tabelle „Akonto Sonderzahlungen 2011 – 2013“). Diese Liste enthält die Namen der Mitarbeiter, welche Akontozahlungen erhalten haben, sowie die Höhe der zugehörigen monatlichen Beträge. Die Feststellungen hinsichtlich der Anzahl der Arbeitnehmer, für welche schließlich die bFP zur Haftung herangezogen wurde, war aufgrund einer Aufstellung der Abgabenbehörde (Excel Tabelle „SZ Hochrechnung Brutto Akonto“) zu treffen. Die Feststellung hinsichtlich jener Mitarbeiter, die Leistungsprämien erhielten, ergibt

sich aus einer weiteren Aufstellung der Abgabenbehörde (Excel Tabelle „Berechnung Nachforderung ***3***“). Diese Feststellungen konnten daher der Entscheidung zugrunde gelegt werden, insbesondere da das prüfende Organ Einsicht in die Lohnkonten, Zeitaufzeichnungen und den Dienstverträgen hatte und diese Dokumente als Grundlage für die abgabenbehördliche Prüfung herangezogen wurden.

Die Feststellung, dass der Abgabenbehörde von der bFP die Möglichkeit eingeräumt wurde, sämtliche Arbeitnehmer festzustellen, welche monatliche Akontozahlungen erhalten haben, war aufgrund des glaubwürdigen Vorbringens der bFP anlässlich der Stellungnahme vom 30.8.2023 zu treffen. Dieser Umstand wurde von der Abgabenbehörde auch nicht bestritten.

Die Feststellung, dass das prüfende Organ bzw die Abgabenbehörde die bFP zu keinem Zeitpunkt darüber informiert hat, für welche Arbeitnehmer sie haftbar gemacht wurde, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Einerseits geht aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung hervor, dass lediglich die Feststellungen „*der Dienstnehmer erhält mtl. Akontozahlungen [...]*“ und „*die Mitarbeiter erhalten Leistungsprämien*“ [...] sowie das Gesamtergebnis erörtert wurden. Ein Hinweis, auf welche Arbeitnehmer sich diese bezieht, findet sich nicht. Andererseits wird in den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheiden nur auf den Bericht der Außenprüfung verwiesen, welcher jedoch keine ausdrückliche Nennung der Mitarbeiter der bFP enthält. Der Bericht selbst verweist – wie festgestellt – auf keine weiteren Dokumente oder Protokolle. Darüber hinaus wurde in der Stellungnahme der bFP vom 30.8.2023 überzeugend dargelegt, dass seitens der Abgabenbehörde keine Mitteilung oder Bekanntgabe der beteiligten Mitarbeiter erfolgte. Diese Feststellung konnte daher mit der erforderlichen Gewissheit getroffen werden, insbesondere im Kontext der bereits in der Beschwerde vom 16.1.2015 erhobenen Beanstandung, dass die Bescheide zu begründen seien.

In Anbetracht dieser Umstände lässt sich auch feststellen, dass der bFP diejenigen Arbeitnehmer, für die sie haftbar gemacht wurde, nicht bekannt waren. Wenn die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 10.8.2023 in diesem Zusammenhang vorbringt, der bFP seien diese Arbeitnehmer aufgrund ihrer Lohnkonten bekannt gewesen, ist dem entgegenzuhalten, dass eben nicht alle Mitarbeiter, welche monatliche Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen erhielten, auch von der Abgabenbehörde in ihren Berechnungen herangezogen wurden.

Es ergibt sich weiters aus den vorherigen Überlegungen, dass der bFP zweifelsfrei nicht mitgeteilt wurde, bzw nicht bekannt war, welcher konkrete Haftungsbetrag auf jeden einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Darüber hinaus bringt die bFP bereits in ihrer Beschwerde vor, dass die Bescheide keine detaillierte Berechnung der Höhe der Nachforderung enthalten und somit eine vollständige Nachvollziehbarkeit nicht gegeben sei. Eine Auseinandersetzung mit dieser Rüge ist auch in der Beschwerdevorentscheidung nicht erfolgt. Das von der

Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 10.8.2023 ins Treffen geführte Argument, die Nachverrechnung entspreche den Kriterien des § 86 Abs 2 EStG 1988 und aufgrund der angewandten Berechnungsmethode sei es für die bFP jederzeit möglich, die Höhe des auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Haftungsbetrages nachzuvollziehen, geht somit ins Leere, zumal der bFP auch die Berechnungsmethode zweifelsfrei nicht bekannt war.

Dass die bFP in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen monatlich Lohnsteuer für die bei ihr Beschäftigten dem Finanzamt abgeführt hat, ergibt sich aus dem Abgabenakt der bFP. Insofern konnte diese Feststellung bedenkenlos getroffen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Gemäß § 79 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

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

Nach § 86 Abs 2 EStG 1988 kann, wenn sich bei einer Lohnsteuerprüfung ergibt, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

§ 201 Abs 1 BAO lautet:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs 2 BAO kann die Festsetzung erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Gemäß § 202 Abs 2 BAO gelten die §§ 201 und 201a sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hierbei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Die Lohnsteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe gemäß § 202 BAO, da die Selbstberechnung der Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt (*Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch § 202).

In einem ersten Schritt ist daher zu prüfen, auf welchen der vier Tatbestände des § 201 Abs 2 BAO die Abgabenbehörde ihre Festsetzung möglicherweise gestützt hat. Die bfP hat die Lohnsteuer für die bei ihr beschäftigten Mitarbeiter selbst berechnet und durch monatliche Entrichtung die Selbstberechnung auch der Abgabenbehörde bekanntgegeben.

Im gegenständlichen Fall könnte daher rechtsrichtig - da sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist - § 201 Abs 2 Z 1 BAO (innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe) bzw Z 3 zweiter Fall (in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO) zur Anwendung gelangen.

Die Haftungsbescheide 2011 und 2012 datieren mit 17.12.2014, insofern könnte folgerichtig – zumal die Festsetzung nicht innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe der Selbstberechnung erfolgte – für diese Jahre nur § 201 Abs 2 Z 3 zweiter Fall BAO (in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO) rechtskonform zur Anwendung gelangen. Ebenso besteht für das Jahr 2013 die Möglichkeit, dass sich die Abgabenbehörde auf diesen Tatbestand gestützt hat. Es bedarf daher eines Wiederaufnahmegrundes. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiederaufnahme ist auf Festsetzungen gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO anwendbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 201 Tz 22).

Die Abgabenbehörde hat in der Begründung der angefochtenen Bescheide auf den Bericht vom 17.12.2014 verwiesen. Es entspricht grundsätzlich ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein solcher Verweis zulässig ist. Allerdings muss dabei aus dem

verwiesenen Bericht schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen, auf welche Wiederaufnahmegründe sich die Abgabenbehörde stützt, sowie welche Überzeugungen zur Ermessensübung angestellt wurden (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030 mit Verweis auf VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; VwGH 10.03.2016, 2013/15/0280).

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommen Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos aufheben (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030). Gleiches gilt für Bescheide im Sinne des § 201 Abs 2 Z 3 BAO (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058) und entsprechende Bescheide nach § 202 BAO.

Entscheidend ist daher im Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamtes dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058). Bedeutsam ist in dem Zusammenhang, dass das Finanzamt seiner erstmaligen Abgabenfestsetzung auch klar erkennbar einen bestimmten Tatsachenkomplex zu Grunde gelegt hat (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 201 Tz 23).

Die Abgabenbehörde stützt die Wiederaufnahme auf die Feststellung „*der Dienstnehmer erhält mtl. Akontozahlungen (Akonto Leistungsprämie, Akonto Sonderzahlung)*“ sowie „*die Mitarbeiter erhalten Leistungsprämien*“. In diesem Zusammenhang ist zunächst fraglich, welche Bedeutung die Abgabenbehörde dem Ausdruck "*der Dienstnehmer*" beimisst. Ist damit lediglich auf männliche Arbeitnehmer, einen einzelnen Arbeitnehmer oder auf alle bei der bfp beschäftigten Arbeitnehmer verwiesen? Mit diesem Umstand konfrontiert, argumentierte die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 10.8.2023, dass sich der verwendete Begriff auf alle Arbeitnehmer beziehe, die monatliche Akontozahlungen erhalten haben. Nach den getroffenen Feststellungen wurde jedoch festgestellt, dass - aus welchen Gründen auch immer - nicht alle Arbeitnehmer, die monatliche Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen erhalten haben, auch von der Abgabenbehörde in ihren Berechnungen einbezogen wurden. Ebenso ist

aus der Feststellung „die Mitarbeiter erhalten Leistungsprämien“ [...] nicht ermittelbar, wer gemeint ist, zumal auch nur ein Bruchteil der insgesamt bei der bFP beschäftigten Mitarbeiter Leistungsprämien erhalten. Wesentlich erachtet es das erkennende Gericht, dass im von der Abgabebehörde herangezogenen Wiederaufnahmegrund deutlich oder zumindest nachvollziehbar angegeben sein müsste, auf welche konkreten Arbeitnehmer bzw Gruppen von Arbeitnehmern sich diese Feststellung bezieht. Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Insofern hat die Abgabenbehörde den Wiederaufnahmegrund nicht schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, weshalb bereits aus diesem Grunde die Haftungsbescheide 2011 und 2012 jedenfalls aufzuheben waren.

Ferner ist auszuführen, dass bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung ausgesprochen wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt wird, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (VwGH 21.04.2016, 2013/15/0290; VwGH 24.05.2012, 2009/15/0182). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.05.1993, 92/15/0037, mwN) ist auch bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs 2 EStG 1988 grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des § 86 Abs 2 zweiter Satz EStG 1988 eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer entfällt. Auch im Falle der Pauschalnachforderung muss aber grundsätzlich für den Arbeitgeber ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt (VwGH 24.05.1993, 92/15/0037).

Ein Lohnsteuerhaftungsbescheid stellt, wenn er sich auf mehrere Arbeitnehmer und Monate bezieht, einen Sammelbescheid dar, weil die Lohnsteuer grundsätzlich pro Arbeitnehmer und Monat anfällt (VwGH 03.05.2022, Ra 2020/15/0055). In einem Lohnsteuerhaftungsverfahren nach § 82 EStG 1988 ist die „Sache“ und damit die Änderungsbefugnis nach § 279 BAO durch Lohnsteuerschuldigkeiten für dieselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume festgelegt, die das Finanzamt im erstinstanzlichen Haftungsbescheid herangezogen hat, wobei innerhalb dieses Rahmens die Änderungsbefugnis selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung umfasst, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen (VwGH 09.02.2005, 2004/13/0126; Ritz/Koran, BAO 7, § 279 Tz 12).

Nach der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht es einer meritorischen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht entgegen, wenn die Namen der Arbeitnehmer, welche die strittigen Lohnzahlungen erhalten haben, in den Bescheiden nicht angeführt werden, sofern die Haftungsanspruchnahme für ausschließlich namentlich bekannte Arbeitnehmer erfolgte (VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0016).

Im gegenständlichen Fall sind der bFP jene Arbeitnehmer, für welche sie haftbar gemacht wurde, namentlich nicht bekannt. Ebenso ist der bFP nicht bekannt, welche konkreten unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis jene (ihr nicht bekannten) Arbeitnehmer bezogen haben. Aufgrund des Umstandes, dass der bFP die konkrete Berechnungsmethode nicht mitgeteilt wurde, ist für die bFP auch nicht ermittelbar, was auf den einzelnen (ihr nicht bekannten Arbeitnehmer) entfällt. Es genügt nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht, wenn die Abgabenbehörde zwar Kenntnis von jenen Arbeitnehmern hatte, die sie zur Haftung gegenüber der bFP zur Haftung heranzog, jedoch diese Informationen nicht offengelegt hat.

In Anbetracht der oben genannten Erwägungen und insbesondere der Tatsache, dass nicht alle Arbeitnehmer, die monatliche Vorauszahlungen auf Sonderzahlungen erhalten haben, in die Haftungsberechnung einbezogen wurden, sowie der unklaren Angaben in der Bescheidebegründung hinsichtlich der betroffenen Arbeitnehmer, bestehen berechnete Zweifel darüber, welche konkreten Vorgänge von der Abgabenbehörde in den Bescheiden erfasst wurden.

Im Übrigen erfordert § 201 BAO zwar nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 der Bescheid gestützt wird (VwGH 27.04.2017, Ra 2016/15/0047; VwGH 24.01.2017, Ro 2016/16/0004). Dies muss aber zumindest aus der Begründung hervorgehen. „Sache“ einer Festsetzung nach § 201 BAO ist nämlich nicht nur die Festsetzung der konkreten Abgabe, sondern auch der jeweils konkret herangezogene Tatbestand des § 201 BAO. Den gegenständlichen Bescheiden kann nicht entnommen werden, auf welchen konkreten Tatbestand des § 201 BAO sich die Behörde stützt.

Die angefochtenen Haftungsbescheide waren daher - zumal sie die vom Verwaltungsgerichtshof judizierten Voraussetzungen nicht erfüllen - ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, welche iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzlicher Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Überdies hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 2. Oktober 2023