

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RPC Reschenhofer & Partner Consulting Steuerberatung GmbH, Lichtenfelsgasse 5 Tür 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26. April 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 24. März 2021 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2015 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bisheriger Verfahrensgang

Ablauf und Feststellungen der durchgeführten GPLB

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.), einer KG, deren Unternehmensgegenstand im ***Tätigkeitsbereich*** liegt, fand eine die Jahre 2015 bis 2018 umfassende Gemeinsame Prüfung von Lohnabgaben und Beiträgen (GPLB) statt, im deren Verlauf die Prüferin feststellte, dass es in den Jahren 2015 bis 2018 zu Auszahlungen von Tagesgeldern gekommen war, welche von der Bf. als steuerfrei im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 behandelt wurden.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH wies die Prüferin im Bericht über die Außenprüfung darauf hin, dass Tagesgelder/Reisekosten nur dann steuerfrei behandelt werden dürften, wenn gewisse formale Voraussetzungen erfüllt seien und der Steuerpflichtige seiner erhöhten Nachweispflicht nachkomme. Für alle in § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen gelte der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden müsse und eine steuerfreie Behandlung von Reisekostenentschädigungen und Tagesgeldern nur nach Vorlage eines einwandfreien Nachweises in Frage komme. Der Nachweis habe durch Belege

dem Grunde nach zu erfolgen, und die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges müsse jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein. Ein Nachweis dem Grunde nach verlange die Dokumentation einer Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 und eine nachvollziehbare Berechnung der dafür gewährten pauschalen Tagesgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988. Voraussetzung sei, dass zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreise durch entsprechende Aufzeichnungen belegt werde.

Um die Erfüllung dieser formalen Voraussetzungen überprüfen zu können, seien am 03.03.2020 Aufzeichnungen für die Abrechnung der Tagesgelder für den gesamten Prüfzeitraum abverlangt worden. Die Bf. habe daraufhin Excel-Tabellen vorgelegt, aus denen pro Dienstnehmer für jeden Monat die Anzahl der geleisteten Stunden und der „Betrag“ hervorgingen. Die Vorlage weiterer Unterlagen sei mehrfach gefordert worden. Erst am 18.09.2020 seien dann im Rahmen einer Besprechung mit der steuerlichen Vertretung und dem Dienstgeber weitere Unterlagen (Rechnungen und Auftragsbestätigungen) vorgelegt worden. Laut Auskunft des Dienstgebers gebe es aber weder Arbeits- noch Tagesgeldaufzeichnungen.

Am 09.11.2020 seien von der Bf. GPS-Daten in einer Excel-Datei für den Monat März 2018 übermittelt worden. Aus dieser Datei gingen Fahrzeugkennzeichen, Startdatum/Zeit, Startadresse, Enddatum/Zeit, Zieladresse, Anfangskilometer, Endkilometer sowie „Kilometerzähler“ hervor. Die Auswertung lasse jedoch nicht erkennen, welcher Dienstnehmer welche Dienstreise in welcher Zeit getätigt habe. Daraufhin sei der Bf. am 19.02.2021 neuerlich aufgetragen worden, Tagesgeldaufzeichnungen sowie Arbeitsaufzeichnungen für den gesamten Prüfzeitraum vorzulegen. Diesem Verlangen sei die Bf. nicht nachgekommen.

Am 10.03.2021 seien von der steuerlichen Vertretung neuerlich die schon bekannten Excel-Tabellen betreffend März 2018 per E-Mail übermittelt worden. Anhand dieser Unterlagen sei es nicht möglich, die exakte Dauer der jeweiligen Dienstreise zu eruieren.

Am 17.03.2021 habe die steuerliche Vertretung neuerlich Unterlagen per E-Mail übermittelt. Dabei handle es sich um handschriftlich ausgefüllte Formblätter, Warenübernahmebestätigungen und verschiedene Rechnungen. Es sei nicht möglich, anhand der vorgelegten Unterlagen die exakte Dauer der jeweiligen Dienstreisen zu ermitteln.

Da die von der Bf. geführten Unterlagen nicht den Voraussetzungen der Rechtsprechung für eine Anerkennung der Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder genügten, und da die Bf. somit ihrer erhöhten Nachweispflicht nicht nachgekommen sei, habe eine Nachverrechnung/Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Tagesgelder in der Sozialversicherung und der betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgekasse (BMSVG) laut den geltenden Sätzen, der Lohnsteuer gemäß Tarif, dem Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und der Kommunalsteuer gemäß den geltenden Sätzen vorgenommen werden müssen.

Angefochtene Bescheide

Gestützt auf diese Prüfungsfeststellungen setzte das Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 24.03.2021 den DB und DZ für die Jahre 2015 bis 2018 fest und machte gleichzeitig die Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer der Jahre 2015 bis 2018 geltend. Die Nachforderungen betrugen (Beträge in Euro):

Abgabenart	2015	2016	2017	2018
Lohnsteuer	5.998,57	3.513,04	3.423,42	3.021,56
DB	1.287,22	840,63	768,19	584,19
DZ	79,91	74,73	74,94	59,94

Zur Begründung dieser Bescheide verwies das Finanzamt auf den Bericht über die Außenprüfung vom 24.03.2021, demzufolge die Bf. ihrer erhöhten Nachweispflicht nicht nachgekommen sei und daher die Steuerbefreiung des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht in Anspruch nehmen könne.

Die Ermessensentscheidung nach § 20 BAO wurde damit begründet, dass die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien und dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben sei.

Der Umstand, dass die Bf. ihrer erhöhten Nachweispflicht nicht nachgekommen sei, stelle eine für das Finanzamt neu hervorgekommene Tatsache dar, die im abgeschlossenen Verfahren nicht bekannt gewesen sei, weshalb die Abgabenfestsetzung und Haftungsinanspruchnahme zu Recht erfolgt sei.

Bescheidbeschwerde vom 26.04.2021

Am 26.04.2021 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. fristgerecht eine Bescheidbeschwerde gegen die Festsetzungsbescheide betreffend DB und DZ und die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für 2015 bis 2018 ein. Die Beschwerde richtet sich gegen die Nachversteuerung der ursprünglich steuerfrei ausbezahlten Tagesgelder. Es wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Nach Ansicht der Bf. seien die ursprünglichen Werte vor der GPLB 2015 bis 2018 als steuerlich relevant anzusehen.

In ihrer Beschwerde führte die Bf. begründend aus, dass die auswärtige Aufenthaltsdauer der Dienstnehmer im Zuge der freien Beweiswürdigung nicht überprüft worden sei, insbesondere seien die für einen ausgewählten Zeitraum übermittelten Aufenthaltsorte und Stunden nicht ausreichend gewürdigt worden. Die Anerkennung der Tagesdiäten sei rein aufgrund formeller Kriterien verwehrt worden.

Die Dauer des auswärtigen Aufenthalts sei anhand der übermittelten Unterlagen für einen ausgewählten Zeitraum nachvollziehbar, und das Finanzamt hätte eine Plausibilitätsprüfung unter Heranziehung von Auftragsbestätigungen, Gegenzeichnungen von Kunden und Korrespondenzen durchführen müssen.

Die Bf. habe somit für den übermittelten Betrachtungszeitraum sowohl den Nachweis für das Vorliegen einer Dienstreise als auch für die Einhaltung der betraglichen Beschränkungen erbracht. Der Nachweis habe das Datum, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise für den ausgewählten Zeitraum zeitnah dargelegt; ebenso seien die auswärtigen Aufenthalte durch weitere Beweismittel untermauert (Auftragsbestätigungen, Gegenzeichnungen von Kunden und Korrespondenzen) worden.

Beschwerdevorentscheidung vom 20.05.2021

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wies die belangte Behörde nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Wesentlichen darauf hin, dass der Bf. ein – von der Rechtsprechung verlangter – Nachweis nicht gelungen sei, weil anhand der vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar sei, welcher Dienstnehmer welche Dienstreise in welchem Ausmaß getätigt habe. Mangels Vorlage von Arbeitsaufzeichnungen sei auch eine Ableitung daraus nicht möglich. Aus den vorgelegten GPS-Daten sei ersichtlich, dass die Fahrzeuge teilweise für einen längeren Zeitraum zum Betriebsort zurückgekehrt seien. Welcher Dienstnehmer das Fahrzeuge weitergelenkt habe, und die exakte Dauer der Dienstreise gingen aus den Daten jedoch nicht hervor.

Des Weiteren seien die übermittelten Unterlagen und Daten auch in sich widersprüchlich. Als Beispiel werde die Leistungserbringung von ***X*** nach ***Y*** (Rechnung Nr. 8) angeführt, welche mit 2. März 2018 datiert und vom Leistungsbezieher am 5. März 2018 unterzeichnet worden sei. Laut den vorgelegten GPS-Daten sei ein Transport von ***X*** nach ***Y*** lediglich am 13. März 2018 erfolgt. Aus den genannten Gründen stellten die vorgelegten Unterlagen somit in keiner Weise einen leicht zu prüfenden, die Richtigkeit der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung darlegenden Nachweis im Sinne der Rechtsprechung dar.

Vorlageantrag vom 20.06.2021

Mit Schreiben vom 20.06.2021 stellte die Bf. durch die steuerliche Vertretung gegen die Beschwerdeentscheidung fristgerecht einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 25.06.2021 vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG nimmt folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt, welcher sich aus den Verwaltungsakten, den Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren sowie den vorgelegten Unterlagen ergibt, als erwiesen an und legt ihn der Entscheidung zugrunde:

Die Bf., eine im ***Tätigkeitsbereich*** tätige KG, hat in den Jahren 2015 bis 2018 steuerfrei behandelte Tagesgelder an ihre Arbeitnehmer ausbezahlt. Im Rahmen der GPLB betreffend die Jahre 2015 bis 2018 wurde die Steuerfreiheit dieser Tagesgelder nicht anerkannt und es erfolgte eine Nachversteuerung.

Die steuerliche Vertretung der Bf. hat im Rahmen der GPLB Aufzeichnungen über die Abrechnung der Tagesgelder in Excel-Format vorgelegt. Inhalt der vorgelegten Aufzeichnungen sind lediglich die Anzahl der Stunden und die Höhe der Diäten für jeden Monat pro Dienstnehmer. Weitere Informationen – wie zB Datum, Fahrer, das Ziel und die exakte Dauer der Dienstreise – gehen aus den übermittelten Tabellen nicht hervor. Genaue Arbeitszeitaufzeichnungen oder Tagesgeldaufzeichnungen wurden im Rahmen des Verfahrens trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegt.

Des Weiteren wurden zum Nachweis der Tagesgelder Rechnungen, Auftragsbestätigungen, Warenübernahmebescheinigungen sowie GPS-Daten in Excel-Format für den Monat März 2018 übermittelt. Inhalt der Auswertung der GPS-Daten waren Fahrzeugkennzeichen, Startdatum/Zeit, Startadresse, Enddatum/Zeit, Zieladresse, Anfangskilometer, Endkilometer sowie gefahrene Kilometer. Aus dieser Auswertung geht jedoch nicht hervor, welcher Dienstnehmer welche Fahrten in welchem zeitlichen Ausmaß übernommen hat. Dies lässt sich auch nicht aus den Rechnungen oder Auftragsbestätigungen ableiten.

Die sich aus der Versteuerung der Tagesgelder ergebenden Nachforderungen an Lohnsteuer wurden bereits oben aufgezeigt, die Nachforderungen an DB und DZ stellen sich im Verhältnis zu den selbstberechneten Abgaben folgendermaßen dar (Beträge in Euro):

DB	2015	2016	2017	2018
Selbstbemessung	5.169,22	6.068,77	5.268,54	5.723,66
Nachforderung	1.287,22	840,63	768,19	584,19

DZ	2015	2016	2017	2018
Selbstbemessung	493,69	539,44	514,00	587,05
Nachforderung	79,91	74,73	74,94	59,94

2. Beweiswürdigung

Nach Würdigung der von der Behörde und der steuerlichen Vertretung der Bf. vorgelegten Beweise nimmt es das erkennende Gericht als erwiesen an, dass die exakte Dauer, das Datum, der Fahrer und das Ziel der Dienstreise in den Jahren 2015 bis 2018 nicht ausreichend nachgewiesen werden konnten. Aus den von der steuerlichen Vertretung übermittelten Excel-Tabellen sind nämlich lediglich die Höhe der monatlichen Diäten und die dazugehörigen Stunden ersichtlich. Außerdem wurden trotz mehrfacher Aufforderung genauere Arbeits- und Tagesgeldaufzeichnungen für den gesamten Prüfzeitraum nicht übermittelt.

Auch die für den Monat März 2018 übermittelten GPS-Daten, Rechnungen, Auftragsbestätigungen und Warenübernahmebescheinigungen können für diesen Zeitraum nicht als ausreichender Nachweis angesehen werden, insbesondere deshalb nicht, weil sie in sich widersprüchlich sind. Dies zeigt sich vor allem an einer Lieferung nach ***Y***, Deutschland. Während laut der vorgelegten Rechnung das Leistungsdatum des Transportes der 02.03.2018 war, ergibt sich aus der Tagesgeldaufzeichnung für den Monat März 2018 und der Warenübernahmebescheinigung, dass der Transport am 05.03.2018 durchgeführt wurde. Aus den vorgelegten GPS-Daten lässt sich jedoch ableiten, dass weder am 02.03.2018 noch am 05.03.2018, sondern erst am 13.03.2018 eine Fahrt nach ***Y*** stattgefunden hat. Die fehlende Glaubwürdigkeit und die mangelnde Plausibilität der für den Monat März 2018 vorgelegten Unterlagen ergibt sich auch daraus, dass es zwischen den Stundenaufzeichnungen der GPS-Daten und jenen der Tagesgeldaufzeichnungen immer wieder zu Abweichungen kommt, die nicht aufgeklärt werden konnten. Dies zeigt sich zB bei den Transporten nach und in ***Z*** am 06.03.2018. Während bei den Tagesgeldaufzeichnungen 8 Stunden angemerkt

wurden, ergibt sich aus den GPS-Daten, dass die Transporte nach und in ***Z*** ca. 14 Stunden gedauert haben.

Aus den GPS-Daten lässt sich auch nicht ableiten, welcher Dienstnehmer in welchem zeitlichen Ausmaß die Fahrten übernommen hat, weil die Dauer der Fahrten teilweise die Normalarbeitszeit überschritten hat. Da laut den vorgelegten Jahreslohnzetteln aber keine Überstunden verrechnet worden sind, ist davon auszugehen, dass die Fahrten von unterschiedlichen Fahrern durchgeführt wurden, wobei mangels Aufzeichnung der Fahrer eine Zuordnung nicht möglich ist. Des Weiteren geht aus den GPS-Daten hervor, dass die Fahrzeuge teilweise für einen längeren Zeitraum zum Standort zurückgekehrt sind. Welcher Dienstnehmer mit welchem Fahrzeug danach weitergefahren ist, lässt sich aus den GPS-Daten jedoch nicht ermitteln.

Die Höhe der Nachforderungen im Verhältnis zu den selbstberechneten Abgaben ergibt sich aus den angefochtenen Bescheiden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sämtliche Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Entscheidend ist, dass der Bezug oder der Vorteil dem Dienstnehmer wegen des Dienstverhältnisses zukommt bzw. ein Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteil/Bezug und Dienstverhältnis besteht (vgl. UFS 11.01.2008, RV/3406-W/07, Jakom/Lenneis, EStG 2021, § 26 Rz 1).

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Gemäß § 26 Z 4 lit b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf gemäß § 26 Z 4 lit d EStG 1988 bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

§ 26 EStG 1988 umfasst einen taxativen Katalog von Leistungen, welche nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen (vgl. *Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹, § 26 Rz 1). § 26 EStG 1988 ist somit eine Abgrenzungsvorschrift zum eher weit gefassten § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Von dieser Vorschrift sind im Wesentlichen jene Leistungen umfasst, welche keinen Vorteil für den Arbeitnehmer bedeuten, weil sie im ausschließlichen oder überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegen (vgl. *Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹, § 26 Rz 1; ErläutRV 474 BlgNR 13. GP 68; VwGH 14.03.1990, 89/13/0157).

Mit dem Tagesgeld soll der vom Gesetzgeber mit einer Dienstreise in typisierender Betrachtungsweise vermutete Verpflegungsmehraufwand abgegolten werden (vgl. VwGH 27.06.1989, 88/14/0197; VwGH 20.11.1996, 96/15/0097; VwGH 22.02.2000, 99/14/0082; *Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹, § 26 Rz 91).

In § 26 Z 4 EStG 1988 sind die Voraussetzungen normiert, welche erfüllt sein müssen, um Tagesgelder als nicht steuerbar behandeln zu dürfen. In Ermangelung von § 26 Z 4 EStG 1988 wäre der Kostenersatz (Kilometergelder, Tagesgelder) für Dienstreisen bereits wegen der Qualifikation als Geldleistung ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis und damit steuerbar (vgl. VwGH 21.05.2014, 2010/13/0196).

3.1.1. Nachweis der Tagesgelder

Dienstreisen und die dafür bezahlten Beträge sind belegmäßig nachzuweisen und einzeln abzurechnen. Der Nachweis hat so ausgestaltet zu sein, dass damit das Vorliegen einer Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988, als auch die Einhaltung der betraglichen

Beschränkungen bewiesen werden können (*Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 26 Rz 53*)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026; VwGH 21.04.2004, 2001/08/0147; VwGH 20.06.2000, 98/15/0068) hat beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreiem Nachweis belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, und das bedeutet, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (vgl. *Mühlberger, FJ 2009, 148*; sowie VwGH 11.01.2021, Ra 2019/15/0163).

Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist ein Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 oder der anzuwendenden lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten (VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026). Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen. Ein Nachweis ist dem Grunde nach erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann (vgl. VwGH 22.04.1992, 87/14/0192; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280; *Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 26 Rz 114*; *Mühlberger, FJ 2009, 148*).

Die Bf. ist ihrer erhöhten Nachweispflicht nicht nachgekommen, weil sie keine Nachweise im Sinne der Rechtsprechung vorgelegt hat. Aus den übermittelten Excel-Tabellen sind lediglich die monatlichen Diäten samt den dazugehörigen Stunden ersichtlich. Das Datum, der Fahrer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreise gehen jedoch nicht hervor. Auch die für den Monat März 2018 vorgelegten Unterlagen (GPS-Daten, Rechnungen, Auftragsbestätigungen und Warenübernahmebescheinigungen) stellen keinen ausreichenden Nachweis dar, weil nicht erkennbar ist, welcher Dienstnehmer in welchem Ausmaß die Dienstfahrten übernommen hat. Auch mithilfe der übermittelten Rechnungen und Warenübernahmebestätigungen lässt sich die exakte Dauer der Dienstreisen der einzelnen Arbeitnehmer nicht bestimmen. Die vorgelegten Unterlagen stellen somit keinen die Richtigkeit der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung leicht prüfbaren Nachweis im Sinne der oben zitierten Judikatur dar.

3.1.2. Zulässigkeit der Festsetzungs- und Haftungsbescheide

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner oder der Abfuhrpflichtige die Abgaben selbst zu berechnen und zu ermitteln hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzung) abwarten zu dürfen (*Ritz*, BAO⁶, § 201 Tz 1).

Der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag stellen gem. § 43 FLAG 1967 bzw. § 122 Abs. 8 WKG Selbstbemessungsabgaben im Sinne der obigen Definition dar. Selbiges gilt für die vom Arbeitgeber als Abfuhr- und Haftungspflichtigen zu berechnende Lohnsteuer gem. § 79 EStG 1988.

Gem. § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 leg. cit. 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. Dies gilt gem. § 202 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. In diesen Fällen sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann ein Festsetzungsbescheid erlassen werden, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist unter anderem zulässig, wenn für die Abgabenbehörden im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. § 303 Abs. 1 lit. b BAO; *Ritz*, BAO⁶, § 201 Tz 37).

Voraussetzung für die Festsetzung ist somit, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich hervorkommen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 201 Tz 37).

Die Tatsache, dass einwandfreie Nachweise bezüglich der Tagesgelder nicht vorhanden waren, war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der vom Abgabepflichtigen durchgeführten Selbstberechnung nicht bekannt. Erst im Rahmen der GPLB ist diese Tatsache nachträglich neu hervorgekommen (*nova reperta*).

Es handelt sich hierbei auch um eine entscheidungserhebliche Tatsache, weil die Kenntnis dieses Umstandes eine Änderung der Höhe der Selbstbemessungsabgabe herbeigeführt hätte. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder lag nämlich nicht vor.

Die Erlassung der Festsetzungs- und der Haftungsbescheide fand somit unter Einhaltung der Vorgaben des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO iVm. § 202 Abs. 1 BAO iVm. § 303 Abs. 1 lit. b BAO statt.

3.1.3. Ermessen

Bei der Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben und bei der Geltendmachung von Haftungen handelt es sich um Ermessensentscheidungen. Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind diese Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie aus dem Zweck der Norm erschließbar (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 5).

Unter dem Begriff der Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben sowie an der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 7; *Fischerlehner* in *Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³ § 20 BAO Rz 4; VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025; VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043; VwGH 17.05.2004, 2003/17/0132; VwGH 24.02.2011, 2009/15/0161).

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde.

Für Maßnahmen nach § 201 BAO ist im Rahmen der Ermessensübung primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (der Rechtsrichtigkeit) zu berücksichtigen. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen sind jedoch zu unterlassen. Ebenso ist (als Folge der nach § 20 BAO bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit) eine Abgabenfestsetzung zu unterlassen, wenn die Nachforderung uneinbringlich im Sinne des § 235 BAO oder deren Einhebung nach der Lage des Falles unbillig im Sinne des § 236 BAO wäre (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 201 Tz 30).

Wie aus der obigen Gegenüberstellung ersichtlich stellen sich die Nachforderungen an DB und DZ weder im Verhältnis zu den selbstberechneten Beträgen noch absolut als geringfügig dar, wobei auch zu beachten ist, dass die dargestellte Vorgangsweise im gesamten Zeitraum (2015

bis 2018) beibehalten wurde und sich somit auch im Gesamtausmaß als nicht geringfügig darstellt.

Es war daher dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit der Vorrang zu geben. Die Maßnahme stellt sich im Hinblick darauf, dass die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend stets eine gewissenhafte Dokumentation der Berechtigung voraussetzt, auch nicht als unbillig dar.

Gem. § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Die Geltendmachung der persönlichen Haftung des Arbeitgebers erfolgt gem. § 202 Abs. 1 BAO iVm. § 224 Abs. 1 BAO mittels Haftungsbescheid und liegt im Ermessen der Behörde (vgl. VwGH 04.03.2009, 2007/15/0049; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Die Inanspruchnahme des Haftenden setzt nicht zwingenderweise die vorherige Inanspruchnahme des Eigenschuldners voraus. Insbesondere betreffend die Lohnsteuer darf der Eigenschuldner gemäß § 83 Abs. 2 und 3 EStG 1988 nur in den dort aufgezählten Ausnahmefällen unmittelbar in Anspruch genommen werden (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 224 Rz 15; *Ritz*, BAO⁶, § 7 Tz 6; VwGH 09.09.2015, Ra 2015/16/0037).

Da jedoch im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 und 3 EStG 1988 nicht erfüllt sind und dies im gesamten Verfahren auch gar nicht behauptet wurde (vgl. VwGH 10.04.1985, 84/13/0004), die Arbeitgeberhaftung aber ein bedeutendes Element für den Vollzug des Lohnsteuerverfahrens darstellt und die Einbehaltungsdifferenzen – wie aus den bekämpften Bescheiden ersichtlich (insgesamt 15.956,59 Euro für den Zeitraum 2015 bis 2018) - nicht bloß geringfügig sind, ist dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben der Vorzug zu geben und die Haftung auszusprechen.

Diese Vorgangsweise entspricht den Prinzipien der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung und ist schon deshalb nicht unbillig, weil die Bf. die Haftungsbeträge von ihren Arbeitnehmern rückfordern kann und diese ja im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung die ihnen tatsächlich entstandenen Werbungskosten geltend machen können.

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 streitgegenständlichen Fall waren zunächst Sachverhaltsfragen zu klären, über die im Rahmen der Beweiswürdigung befunden wurde. Da die Beurteilung der Rechtsfrage, welche Nachweise für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern erforderlich sind, im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 11.01.2021, Ra 2019/15/0163) erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 23. September 2021