

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den vorsitzenden Richter *****Ri*****, dem beisitzenden Richter *****1***** und den fachkundigen Laienrichtern *****2*****, Kammer für Arbeiter und Angestellte Steiermark, und *****3*****, Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark, in der Beschwerdesache der *****4*****, nunmehr *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Gaedke & Haiden Steuerberatung GmbH, Schloss 1, 8225 Pöllau, über die Beschwerden vom 15. April 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 24. März 2014 betreffend die Einbehaltung und Abfuhr für Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen (SZ) für die Jahre 2008 bis 2012, Steuernummer *****BF1StNr1*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 6. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin *****Sf***** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2008 bis 2012 samt Säumniszuschlägen werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2008 bis 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden wie folgt abgeändert:

2008

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2008	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	532.279,17
Dienstgeberbeitrag lt BFG	23.952,56
Bisher war vorgeschrieben	21.648,80
Nachforderung	2.303,76
Festsetzung Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2008	Beträge in Euro

Bemessungsgrundlage lt BFG	532.279,17
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	2.182,34
Bisher war vorgeschrieben	1.972,45
Nachforderung	209,89

2009

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2009	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	476.417,91
Dienstgeberbeitrag lt BFG	21.438,81
Bisher war vorgeschrieben	19.376,47
Nachforderung	2.062,34
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2009	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	476.417,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.905,67
Bisher war vorgeschrieben	1.722,33
Nachforderung	183,34

2010

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2010	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	519.899,73
Dienstgeberbeitrag lt BFG	23.395,49
Bisher war vorgeschrieben	21.281,11
Nachforderung	2.114,38

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2010	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	519.899,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	2.079,60
Bisher war vorgeschrieben	1.891,66
Nachforderung	187,94

2011

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	466.999,65
Dienstgeberbeitrag lt BFG	21.014,98
Bisher war vorgeschrieben	19.270,43
Nachforderung	1.744,55
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	466.999,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.868,00
Bisher war vorgeschrieben	1.712,92
Nachforderung	155,08

2012

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2012	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	446.146,71
Dienstgeberbeitrag lt BFG	20.076,60
Bisher war vorgeschrieben	18.468,74

Nachforderung	1.607,86
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2012	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	446.146,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.739,97
Bisher war vorgeschrieben	1.600,62
Nachforderung	139,35

Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages betreffend Dienstgeberbeitrag 2008 wird aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die beschwerdeführende (bf) GmbH ist im Geschäftszweig ***5*** hauptsächlich auf Baustellen im Großraum ***6*** tätig. Im Zuge einer die Jahre 2008 bis 2012 umfassenden Lohnabgabenprüfung machte das Prüfungsorgan laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung Feststellungen zu folgenden Punkten:

Übernachtungsgeld:

Den Bauarbeitern wurde das in § 9 des Kollektivvertrages für das Baugewerbe normierte Übernachtungsgeld für jeden Tag ihrer Beschäftigung (ganzjährig 365 Mal pro Jahr, monatlich 28, 30 oder 31 Mal und somit auch im Urlaub, im Krankenstand, an Wochenenden, an Sonn- und Feiertagen sowie bei Arbeiten im Betrieb oder auf Baustellen im Nahbereich des ortsfesten Betriebes in ***8***) durchgehend steuerfrei ausbezahlt.

Das Taggeld wurde im Gegensatz zum strittigen Übernachtungsgeld nur für die Zeit der tatsächlichen Arbeitsleistungen und in der dafür vorgesehenen Höhe steuerfrei ausbezahlt.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann im vorliegenden Fall die ins Treffen geführte Durchzahlerregelung, der zufolge Tages- und Nächtigungsgelder während der Wochenenden steuerfrei weiterbezahlt werden können, nicht angewendet werden, da die Steuerfreiheit nur dann besteht, wenn während der Woche tatsächlich außer Haus genächtigt wird und die Heimfahrt am Wochenende auf eigene Kosten erfolgt. Im Zuge niederschriftlicher Einvernahmen von fünf Mitarbeitern wurde jedoch festgestellt, dass im Prüfungszeitraum die Heimfahrten grundsätzlich immer mit den zum notwendigen Betriebsvermögen des Arbeitgebers zählenden Firmenfahrzeugen vorgenommen worden sind. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die Arbeitnehmer am Freitag bzw. vor Urlaubsbeginn mit den dienstgebereignen Kraftfahrzeugen zum Firmensitz zurückkehrten, um dort schadhaftes Werkzeug abzuliefern, zu reparieren oder auszutauschen, ehe sie von dort aus (z.B. mit dem eigenen Kraftfahrzeug) die Heimfahrt zum (Familien)Wohnsitz antraten. Laut Aussage des Geschäftsführers ***7*** besteht aufgrund der Materialabnutzung mindestens einmal pro Woche Anlass für eine solche Fahrt zum Firmensitz, wobei auch zusätzliche Fahrten unter der Woche anfallen können. Ob die Arbeitnehmer während des Prüfungszeitraumes im Anschluss an solchen unterwöchigen Fahrten zum Firmensitz zu Hause nächtigten oder am gleichen Tag noch auf die Baustelle zurückkehrten, um dort zu nächtigen, wurde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht festgestellt.

Zufolge dieser Feststellung hat das Prüfungsorgan jene Nächtigungskosten, für die Nächtigungen nicht nachgewiesen wurden bzw. bei Entfernungen von > 120 Km die Nächtigungen nicht nachgewiesen werden mussten, den lohnabhängigen Abgaben (Lohnsteuer, DB, DB, KommSt und Sozialversicherung) unterworfen. Die Höhe dieser Nachverrechnungsbeträge wurde im Zuge dieser Lohnabgabenprüfung anhand der abverlangten Reisekostenaufstellungen (Arbeitsaufzeichnungen) ermittelt und dem steuerlich bevollmächtigten Vertreter rechtzeitig vor der Schlussbesprechung zur Einsichtnahme und Kontrolle übermittelt.

Ausmaß der Privatnutzung von zum Betriebsvermögen der bf GmbH gehörenden Pkw durch die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer:

Die bf GmbH stellte den beiden wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern im Betriebsvermögen der GmbH befindliche Pkw neben der betrieblichen auch für die uneingeschränkte private Nutzung zur Verfügung und bewertete das Ausmaß der privaten Nutzung ohne auf Fahrtenbücher oder andere Beweismittel zurückgreifen zu können mit einem Anteil von 5% des für die betreffenden Fahrzeuge angefallenen Aufwandes als Privatanteil, der den beiden Gesellschaftern als Kostenersatz in den jeweiligen Verrechnungskonten angelastet wurde.

Da keine Fahrtenbücher geführt und auch keine geeigneten Nachweise vorgelegt wurden, ermittelte das Prüfungsorgan den daraus resultierenden Vorteil im Schätzungsweg in Anlehnung an die Sachbezugs-Verordnung für Dienstnehmer nach Abzug der von den Gesellschafter-Geschäftsführern geleisteten Kostenersätze und unterzog die sich daraus ergebenden Beträge dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Erklärend wurde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zur Schätzung des PKW-Sachbezuges darauf hingewiesen, dass für die Lohnnebenkostenberechnung auch die Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsort als Privatfahrten einzubeziehen seien und demnach die KM-Grenze von 6000 jährlich weit überschritten werde ($45 \text{ km} \times 5 \text{ Tg wö.} \times 45 \text{ Wo jährl.} = 10.125 \text{ km}$).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüforgans und erließ unter Hinweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden wurde vorgebracht, dass die Mitarbeiter der Bf insbesondere in ***6*** und im Großraum ***6*** tätig sind. Da regelmäßig und nur mit kurzen Unterbrechungen (wenige Baustellen in anderen Bundesländern, Urlaub und andere bezahlte Abwesenheitszeiten) somit überwiegend eine Unterkunft in ***6*** erforderlich sei, hätten einige Mitarbeiter Wohnungen in ***6*** gemietet und seien diese Wohnungen an die übrigen Arbeitskollegen untervermietet worden. Sämtlichen Mitarbeitern seien somit fortlaufende Kosten in Höhe von EUR 150,00 pro Monat erwachsen, die die Bf mit dem Übernachtungsgeld iVm der Durchzahlerregelung entschädigt habe. Es seien keine weiteren Betriebsausgaben für Nächtigungen geltend gemacht worden.

Im Regelfall sei ein Mitarbeiter (nur in Ausnahmefällen sei maximal ein zweiter Mitarbeiter dabei gewesen) mit einem Fahrzeug, ausgestattet mit den entsprechenden Maschinen, unterwegs. Beim Bohren und Sägen von Betonwänden sei der Verschleiß der Maschinen so hoch, dass in kurzen Abständen Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten erforderlich seien. Die Maschinen müssten daher mindestens einmal wöchentlich gewartet bzw. repariert werden, weshalb die Mitarbeiter üblicher Weise die Fahrzeuge am Freitag in die Werkstatt bringen würden, wo die Maschinenteile ausgetauscht, unter der Woche gewartet und repariert und die Fahrzeug für den nächsten Einsatz vorbereitet werden würden.

Es gebe keinen Werkverkehr, der die Mitarbeiter von der Baustelle nach Hause bringt. Die Fahrzeuge würden ausschließlich zwischen den auswärtigen Baustellen und der Betriebsstätte verkehren.

In der Schlussbesprechung am 27.02.2014 sei nochmals ausdrücklich festgehalten worden, dass exakt dieser Sachverhalt bereits bei der GPLA Prüfung für die Jahre 2001 bis 2005 mit dem Betriebsprüfer aufgrund des im Prüfungszeitraum geänderten Kollektivvertrages für

Bauindustrie und Baugewerbe erörtert worden sei und dieser aufgrund dieses Sachverhalts (der unverändert bis 2012 gegeben sei) der Auslegung, dass die Auszahlung der Übernachtungsgelder iVm der Durchzahlerregelung anwendbar sei, folgen konnte. Dementsprechend seien auch bei der Prüfung der Jahre 2001 bis 2005 keine Beitragsdifferenzen aufgrund von Aufwandsentschädigungen festgestellt worden.

Es sei nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Rechtsgrundlage es für die belangte Behörde "unstrittig" sei, dass während des Urlaubs, des Krankenstands, aber auch bei Arbeiten im ortsfesten Betrieb (**8**) oder auf Baustellen im Nahbereich Übernachtungsgelder ohne Nachweis einer tatsächlichen Nächtigung nicht steuerfrei ausbezahlt werden könnten.

Der OGH habe in der Entscheidung vom 13.10.1999, 9ObA228/99s, judiziert, dass durch das Übernachtungsgeld Mehrkosten abgegolten werden. Das Übernachtungsgeld sei auch während der Krankheit zu bezahlen, weil der Arbeitnehmer nicht der Notwendigkeit enthoben sei, die Unterkunftsmöglichkeit am Arbeitsort aufrecht und bereit zu halten. Diese Entscheidung sei zwar zu einem älteren Kollektivvertrag für Bauindustrie und Baugewerbe ergangen, die Definition der Aufwandsentschädigung iVm Übernachtungsgeldern sei aber gleichgeblieben.

Außerdem habe die Behörde nicht dargelegt, inwieweit überhaupt die Voraussetzungen für die Erlassung der Bescheide vorliegen würden. In der Bescheidbegründung sei nicht mit einem Wort dargelegt worden, welche Tatsachen, die nicht schon bei der letzten Prüfung gegeben gewesen wären, neu hervorgekommen seien.

Die Rechtsmittelbelehrung sei formell unrichtig. Aufgrund der Begründungsmängel und der Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen werde beantragt, sämtliche Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben und in ihrem Bestand zur Gänze zu beseitigen.

Zur Privatnutzung der "arbeitgebereigenen" Kfz der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer wird ausgeführt, dass sie jahrelang Fahrtenbücher geführt und dabei immer gleichbleibende Werte von ca. 5 Prozent Privatanteil ermittelt hätten. Aufgrund dieser Kontinuität seien keine Fahrtenbücher mehr geführt und stattdessen der Privatanteil aufgrund der kontinuierlichen Erfahrungswerte und mittels Plausibilitätsrechnung überprüft worden. Weiters ist der geringe Privatanteil aufgrund von weiteren Privatfahrzeugen nachvollziehbar.

Da beide Geschäftsführer wesentlich an der Gesellschaft beteiligt waren, seien sie aus einkommensteuerlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer anzusehen und zeige schon die Überschrift "arbeitgebereigenes" Kfz, dass die Behörde von unrichtigen Voraussetzungen ausgehe. Eine Schätzung habe nach den allgemeinen Grundsätzen gem. § 184 BAO zu erfolgen und nicht nach der für Arbeitnehmer anzuwendenden Sachbezugsverordnung. Der

Behauptung, dass Fahrten zwischen "Wohnort und Betriebsort" als Privatfahrten zu klassifizieren seien, könne nicht gefolgt werden.

Mangels fehlerhafter Schätzung sowie fehlender Begründung der Ermessensübung für die Schätzung werde beantragt, sämtliche Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes in ihrem Bestand zur Gänze zu beseitigen. Mündliche Verhandlung werde beantragt.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung wurde bezüglich der Festsetzung im Sinne des § 201 BAO bzw. Heranziehung zur Haftung gem. § 82 EStG auf die Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände verwiesen.

„Sinngemäß“ würde bedeuten, dass anstatt des durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages maßgebend sei (vgl. Ritz, RdW 2003, 62). Auf das Hervorkommen neuer Tatsachen stelle diese Gesetzesbestimmung somit nicht ab. Die in der Beschwerde auf Seite 6 als Grundlage für die bescheidmäßige Vorschreibung genannten fehlenden neuen Tatsachen seien nach Ansicht des Finanzamtes keine notwendigen Voraussetzungen für eine bescheidmäßige (Erst)Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben.

Im Zusammenhang mit der Feststellung betreffend die Privatnutzung der sich im Betriebsvermögen befindlichen Pkw durch die beiden Gesellschaftergeschäftsführer wurde darauf verwiesen, dass bei Ermittlung des 5%igen „Privatanteiles“ zuvor noch die (nicht als Betriebsausgabe zugelassene) Repräsentationstangente abgezogen wurde.

Die im Bericht vom 24.3.2014 aufscheinende Überschrift „Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz“ möge in diesem Zusammenhang ebenso wie der letzte Satz in der Sachverhaltsdarstellung, wenn es dort heißt, dass für die Berechnung der Lohnnebenkosten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsort als Privatfahrten einzubeziehen seien und demnach die KM-Grenze von 6.000 jährlich überschritten werde, irreführend und unrichtig sein. Der in der Beschwerde auf Seite 7 angeführten Begründung des steuerlichen Vertreters, dass der im Bericht über die Außenprüfung aufgestellten Behauptung, wonach Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsort als Privatfahrten zu klassifizieren sind, nicht gefolgt werden könne, komme nach dem klaren Wortlaut der im Bericht gewählten Textierung grundsätzlich Berechtigung zu. Nach Ansicht des Finanzamtes erweise sich die Beschwerde nach Darlegung der nachstehenden Umstände in diesem Punkt als unbegründet.

Die Erhöhung des Ausmaßes der privaten Nutzung der betriebseigenen Pkw durch die wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer ergebe sich aus der nachfolgenden zahlenmäßigen Darstellung:

	2008	2009	2010	2011	2012	Gesamt

	€		€	€	€	€ Lt. Bericht
9	1.315,43	913,15	708,81	977,92	881,66	
Werte lt. SBW-VO	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	
Erhöhung lt. GPLA	5.884,56	6.286,80	6.491,16	6.222,12	6.318,36	31.203,00
10	1.422,46	1.172,16	1.125,47	1.147,95	2.077,90	
Werte lt. SBW-VO	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	<u>7.200,00</u>	
Erhöhung lt. GPLA	5.777,52	6.027,84	6.074,52	6.052,08	5.122,08	29.054,04
Erhöhung zusammen	11.662,08	12.314,64	12.565,68	12.274,20	11.440,44	60.257,04

Die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ seien in diesem Zusammenhang bei jedem der beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer um die Differenz auf je € 7.200,00 pro Jahr erhöht worden. Bei den zur privaten Nutzung und für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb verwendeten Kraftfahrzeugen hätte es sich im strittigen Zeitraum durchwegs um hochpreisige Autos der Type BMW X5 3.0 d, Audi A6, Audi Q5 Quattro 3.0 TDI und Audi A8 gehandelt und zwar:

*****9***: Kennzeichen ***11*****

01.01.2008 – 18.03.2010: Audi A6, Erstzulassung: 23.09.2004

18.03.2010 – 31.12.2012: Audi Q5 Quattro 3.0 TDI, Neuwagen

*****10***: Kennzeichen ***12*****

01.01.2008 – 05.10.2012: BMW X 5 3.0d, Erstzulassung: 27.06.2007

08.10.2012 – 31.12.2012: Audi A8, Erstzulassung: 07.07.2004

Das Finanzamt verwies weiters darauf, dass wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG anzusehen seien, sodass auch für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung grundsätzlich nicht anwendbar seien. Die entsprechenden Betriebseinnahmen seien gegebenenfalls - beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen, wobei nach Ansicht des Finanzamtes die 6.000 Km-Grenze nicht entscheidend sei. Natürlich würden sich die in der Sachbezugswertverordnung geregelten Beträge hinsichtlich der Wertansätze an Erfahrungswerten orientieren.

Nach Ansicht des Finanzamtes würde im vorliegenden Fall der in Anlehnung an die Höhe der (für Dienstnehmer geltenden) Sachbezugswerteverordnung ermittelte Privatanteil dennoch eine taugliche Schätzungsgröße darstellen, zumal die Beträge keineswegs überhöht erscheinen würden, wenn berücksichtigt werde, dass:

- keine Fahrtenbücher geführt worden sind
- mit Fahrzeugen der gehobenen Klasse erfahrungsgemäß höhere Kilometerleistungen erzielt werden würden
- gerade in letzter Zeit wieder Diskussionen über die Erhöhung der 1,5% auf 2% geführt werden würden
- der Privatanteil im vorliegenden Fall nicht von den vollen, sondern erst von den nach Abzug der Repräsentationstangente entfallenden Kosten, ermittelt worden ist, und
- die Höhe von 5% nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht.

Die Fahrten von der Wohnung zum Betrieb würden beim wesentlich Beteiligten zwar keine Privatfahrten darstellen, sie seien für die Ermittlung des geldwerten Vorteils aber dennoch zu berücksichtigen. Die damit verbundenen (tatsächlichen) Kosten würden bei diesem in der Gewinnermittlung grundsätzlich wiederum Betriebsausgaben darstellen, sodass sich ertragsteuerlich im Regelfall keine Auswirkungen ergeben würden. Für die Bemessung des DB/DZ/KommSt sei dieser Sachbezug jedoch zu berücksichtigen. Allein die Fahrtstrecken zwischen der Wohnung und dem Betrieb würde sich bei ***10*** im Schätzungswege mit 10.125 Km pro Jahr errechnen. Bei ***9*** seien es schätzungsweise etwa 4.500 Km pro Jahr. Diese Fahrten seien bei Ermittlung der in der Beschwerde genannten 5%-Grenze offensichtlich nicht berücksichtigt worden und würden diese Fahrten daher auch nicht zu diesem geringen Ansatz führen.

Nachstehende angeführte Beispiele würden aufzeigen, dass sich die in Anlehnung an die Sachbezugswerteverordnung geschätzten Beträge in Höhe von € 7.200 pro Jahr aufgrund der gehobenen Fahrzeugklassen (Audi A8, BMW X5 3.0 d bzw. Audi Q5 3.0 TDI Quattro) bei einem 25%igen Ansatz dieser Kosten durchaus im Rahmen der Werte lt. Sachbezugswerteverordnung bewegen oder sogar darunter liegen würden.

2012:

Fahrzeug mit dem Kennzeichen ***11***: Gesamtkosten (ohne Abzug der Repräsentationstangente): € 28.525,83 X 25% = **€ 7.131,46**

Fahrzeug mit dem Kennzeichen ***13***: Gesamtkosten (ohne Abzug der Repräsentationstangente): € 49.277,46 X 25% = **€ 12.319,36**

Wj 2010:

Fahrzeug mit dem Kennzeichen ***12***

Instandhaltung lt. Konto 7316: € 2.261,90

Versicherung lt. Konto 7332: € 5.135,16

Leasingaufwand lt. Konto 7442: € 18.835,89

Betriebsstoffe PKW lt. Konto 7323: € 2.863,17 (50% der darin ausgewiesenen Kosten)

Gesamt € 29.096,12 X 25% = **€ 7.274,03**

Die Schätzungsbefugnis gebe der Behörde das Recht, Fehler in der Sachverhaltsfeststellung mit dem Hinweis zu übergehen, dass sie ohnehin in den Unsicherheitsspielraum fallen würden, der jeder Schätzung eigen sei (VwGH vom 21. Juni 1957, 976/54, Slg. 1666). Nachdem keine Fahrtenbücher geführt wurden, habe sich das Finanzamt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen veranlasst gefühlt, wobei die in der vorhin beschriebenen Form gewählte Schätzung mit 25% der gesamten auf das entsprechende KFZ entfallenden Kosten eine taugliche Methode darstellen und keineswegs zu überhöhten Ansätzen führen würde.

Übernachtungsgeld:

Das durchgehend pauschal ausbezahlte Übernachtungsgeld sei grundsätzlich dann abgabenfrei, wenn die Übernachtung nachgewiesen werde. Über 120 Km Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort müsse die Übernachtung aus abgabenrechtlicher Sicht zwar nicht nachgewiesen werden, der arbeitsrechtliche Anspruch besteht jedoch nur bei einer tatsächlichen Nächtigung.

Im vorliegenden Fall könne die in der Beschwerde auf Seite 5 erwähnte Durchzahlerregelung, wonach Tages- und Nächtigungsgelder während der Wochenenden steuerfrei weiterbezahlt werden können, nicht angewendet werden, zumal die Steuerfreiheit in solchen Fällen nur dann bestehen würde, wenn während der Woche tatsächlich außer Haus genächtigt werde und die Heimfahrt am Wochenende auf eigene Kosten erfolgen würde. Bei der niederschriftlichen Befragung von fünf Mitarbeitern durch das Prüforgan des Finanzamtes sei von diesen einheitlich ausgesagt worden, dass die Heimfahrten an den Wochenenden durchwegs am Freitag ausschließlich mit den zum notwendigen Betriebsvermögen des Arbeitgebers zählenden Firmenfahrzeugen vorgenommen worden seien. Daran, dass solche Fahrten als Heimfahrten zu bewerten seien, ändere nach Ansicht des Finanzamtes auch der Umstand nichts, dass die Arbeitnehmer am Freitag bzw. vor Urlaubsbeginn mit den dienstgebereigenen Kraftfahrzeugen zum Firmensitz nach ***8*** gefahren seien, um dort (auch) schadhafte Werkzeug abzuliefern, zu reparieren oder auszutauschen, ehe sie unmittelbar von dort aus (z.B. mit dem eigenen Kraftfahrzeug) die Heimfahrt zum (Familien)Wohnsitz angetreten. An den Wochenenden sei im strittigen Zeitraum daher eine auswärtige Nächtigung der Dienstnehmer auszuschließen gewesen.

Der Beschwerde sei auf Seite 5 zu entnehmen, dass bei den Bohr- und Sägemaschinen wegen des überdurchschnittlich hohen Verschleißes in kurzen Abständen immer wieder Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten in der Werkstätte in ***8*** vorgenommen werden mussten. Diese Angaben würden sich auch mit den Ausführungen im Bericht vom 24.3.2014 decken, wo es heiße: „Laut Aussage des ***7*** (GF) besteht aufgrund der Materialabnutzung mindestens einmal pro Woche Anlass für eine solche Fahrt zum Firmensitz, wobei auch zusätzliche Fahrten unter der Woche anfallen können. Ob die Arbeitnehmer während des Prüfungszeitraumes im Anschluss an solche unterwöchigen Fahrten zum Firmensitz zu Hause nächtigten oder am gleichen Tag noch auf die Baustelle zurückkehrten, um dort zu nächtigen, wurde im Zuge der GPLA nicht festgestellt.“ Nach Ansicht des Finanzamtes hätten etwaige Nächtigung am Wohnort des Dienstnehmers anlässlich einer solchen unterwöchigen Reparaturfahrt zur Folge, dass auch das für diesen Tag gewährte Nächtigungsgeld nicht steuerfrei behandelt werden könne, zumal es am Tatbestand der auswärtigen Übernachtung mangeln würde.

Mit 1.5.2004 sei bei den Bauarbeitern die frühere Regelung über das Trennungsgeld aufgehoben und ein Taggeld in § 9 des Kollektivvertrages eingeführt worden. In diesem § 9 des Kollektivvertrages für Arbeiter im Baugewerbe seien aber nicht nur die Dienstreisevergütungen betreffend das Taggeld, sondern auch das Übernachtungsgeld und Reiseaufwandsvergütung geregelt. Wenn diese Taggeldregelung auch von den Bestimmungen über die Gewährung von Übernachtungsgeld abweichend definiert werde, so werde darauf hingewiesen, dass allein das Taggeld nach dem Bau-KV nach Kalendertagen verrechnet werde und die abgabenrechtliche Behandlung daher auch (nur) nach der Kalendertagsregelung erfolgen würde. Der Begriff „Arbeitstag“ sei im Bau-KV allein schon deshalb gewählt worden, um deutlich zu machen, dass an Nichtarbeitstagen kein Anspruch auf Taggeld bestehen würde. So sei es auch beim Übernachtungsgeld.

Nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages sollte der Arbeitgeber primär das Quartier dem Arbeitnehmer unentgeltlich überlassen. Nur wenn der Arbeitgeber keine zeitgemäße Unterkunft zur Verfügung stellen würde, hätten die Arbeitnehmer Anspruch auf das Übernachtungsgeld, vorausgesetzt, dass die Übernachtung auch stattfinden würde und nachgewiesen werde. Wenn ein Übernachtungskostenbeleg nicht vorhanden sei, so wäre demnach die Übernachtung lt. Formular Anhang IV des KV zu bestätigen. Solche Bestätigungen seien dem Finanzamt nicht vorgelegt worden.

Wenn der Arbeitnehmer nicht in der Lage sei, um diesen Betrag ein Quartier zu finden, seien aufgrund der Bestimmungen in diesem KV die tatsächlich erforderlichen Übernachtungskosten gegen Beleg zu vergüten, wobei nicht notwendige Mehrausgaben zu vermeiden seien.

Die Vergütung der tatsächlichen Kosten stehe dem Arbeitnehmer somit nur dann zu, wenn ihm der Arbeitgeber kein Quartier zur Verfügung stellen würde und die Nächtigungskosten den in Z 1 genannten Betrag übersteigen würde. Unter Beleg sei dabei eine den steuerrechtlichen Formvorschriften entsprechende Rechnung zu verstehen.

Unter der Annahme, dass zwischen Montag und Freitag üblicherweise 4 Mal je Woche in ***6*** genächtigt worden sei, errechne sich bei ungefähr 17 tatsächlichen Nächtigungen (4 X 4,33) ein pauschales Übernachtungsgeld in Höhe von rd. € 190 je Monat. Der Beschwerdehinweis, wonach einige Mitarbeiter in ***6*** selbst Wohnungen angemietet und diese wiederum an die übrigen Arbeitskollegen um ungefähr € 150,00 je Monat untervermietet hätten, könne der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil allein das pauschale Übernachtungsgeld für die tatsächlichen Übernachtungen höher sei als die tatsächlich angefallenen Quartierkosten. Somit sei die im Kollektivvertrag - bei Nichtbeistellung eines Quartiers durch den Arbeitgeber – vorgesehene belegmäßige Vergütung nicht zum Tragen gekommen und hätte diese im vorliegenden Fall überdies zur Folge, dass das Übernachtungsgeld in Form der tatsächlichen Kosten niedriger gewesen wäre als das pauschale Übernachtungsgeld für die tatsächlich angefallenen Nächtigungen. Die tatsächlichen Mietaufwendungen seien im vorliegenden Fall für die Dienstnehmer somit jedenfalls niedriger als die von diesen angefallenen tatsächlichen Mietaufwendungen (einschließlich des in der Monatsmiete von € 150,00 zwangsweise enthaltenen Anteils für die nicht benutzten Tage am Wochenende).

Im Zuge der Befragung im Rahmen der GPLA sei überdies niederschriftlich festgehalten worden: „Sofern sich Arbeiten auf Baustellen in anderen Bundesländern mit auswärtiger Nächtigung ergaben (z.B. Niederösterreich oder Kärnten) kam es immer wieder vor, dass die betroffenen Dienstnehmer die angefallenen (tatsächlichen) Nächtigungskosten an den jeweiligen Quartiergeber vorerst selbst bezahlen mussten, und sie diese Auslagen dann am Ende der Woche gegen Vorlage der belegmäßig entrichteten Kosten vom Arbeitgeber – unabhängig davon, dass sie für jeden Tag des Jahres ohnehin bereits das pauschale Übernachtungsgeld lt. Kollektivvertrag erhielten, - ersetzt bekamen“.

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wurde auf die Beschwerdeschrift verwiesen und ergänzend zum Beschwerdepunkt „Wiederaufnahmegrund und Begründung der Ermessensentscheidung“ vorgebracht, dass in der Beschwerdeverentscheidung - wie bereits in der Schlussbesprechung - wieder nicht auf die Sachverhaltsdarstellung der Bf eingegangen werde.

Als Beweis, dass die steuerfreien Übernachtungsgelder aber auch der 5% Privatanteil der betrieblichen Kraftfahrzeuge bereits im Rahmen der GPLA 2001 – 2005 rechtlich beurteilt worden seien, werde ergänzend hinzugefügt:

1. Dem Bericht gem. § 147 Abs. 1 BAO vom 08.06.2006 sei zu entnehmen, dass die steuerfreien Reisekosten über das Lohnkonto der einzelnen Arbeitnehmer geführt werden und in diese Lohnkonten samt Arbeitsaufzeichnungen Einsicht genommen wurde.

2. Beispielhaft werden in der Anlage zwei Arbeitsberichte für den Zeitraum 09 und 11/2005 (entspricht der heutigen Gesetzeslage), die ua dem Prüfer zur stichprobenartigen Überprüfung ausgehändigt wurden. Die Spalte mit den steuerfreien Übernachtungsgeldern sei unübersehbar. Es zeige, dass der Sachverhalt bekannt sein musste.

3. Ebenso seien dem Prüfer die Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der 5% Privatanteile ausgehändigt worden. Betreffend Ermittlungsmethode des Privatanteils, die unverändert bis in die Gegenwart angewendet werde, hätte der Prüfer der Darstellung der Bf folgen können. Dies werde auch durch den Bericht gem. § 147 Abs. 1 BAO vom 08.06.2006 bekräftigt, aus dem hervorgehe, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge überprüft worden seien und es auch zu einer Nachforderung gekommen sei. Diese Nachforderung hätte aber nicht aus einem etwaigen zu geringen Ansatz des Privatanteils für die private Nutzung der Kraftfahrzeuge resultiert.

Abgesehen davon hätte sich die Beschwerdevorentscheidung mit der Anführung von Gesetzestexten begnügt, was nicht weiter zu kommentieren sei, außer jenen Auslegungen oder Anmerkungen, die falsch seien:

- Auf Seite 2, 2. Absatz, letzter Satz: *„Auf das Hervorkommen neuer Tatsachen stellt diese Gesetzesbestimmung somit nicht ab.“*
- Auf Seite 2, 4. Absatz, letzter Satz: *„Die ... fehlenden neuen Tatsachen sind nach Ansicht des Finanzamtes keine notwendigen Voraussetzungen für eine bescheidmäßige (Erst)Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben.“*

Die Schlussfolgerungen der belangten Behörde seien teilweise unrichtig. Sie seien nicht nachvollziehbar. Es werde zB der Begriff „sinngemäß“ näher erläutert und auch noch ein Literaturverweis hinzugefügt, dann aber im gegebenen Zusammenhang völlig falsch gedeutet. Erwägungen über eine rechtmäßige Ermessensübung würden überhaupt nicht angestellt werden.

Zu den Aufwandsentschädigungen:

Auch unter diesem Punkt würden in der Berufungsvorentscheidung unrichtige Behauptungen aufgestellt werden:

- Auf Seite 6, 2. Absatz 2. Satz: „Der Begriff „Arbeitstag“ wurde ... schon allein deshalb gewählt...“ (Der Begriff „Arbeitstag“ ist in § 9 des Kollektivvertrages für das Baugewerbe nicht zu finden und wird nur in den Kommentaren verwendet.)
- Auf Seite 6, 2. Absatz 2. Satz: „...das Taggeld wird nach Kalendertagen verrechnet. Der Begriff „Arbeitstag“ wurde ... schon allein deshalb gewählt, um deutlich zu machen, dass an Nichtarbeitstagen kein Anspruch auf Taggeld besteht.“ (In § 9 Abschnitt I Zi 5a des Kollektivvertrages für das Baugewerbe wird diese Behauptung falsifiziert, weil der Anspruch auf Taggeld unter gewissen Voraussetzungen auch bei Krankheit besteht.)
- Auf Seite 6, 2. Absatz, 1. Unterabsatz, letzter Satz: „So ist es auch beim Übernachtungsgeld.“ (Eine bloße Behauptung, die der hl widerspricht. „Der KV spricht beim Taggeld von Arbeitstagen, beim Nächtigungsgeld jedoch von Werktagen.“ (Siehe Kommentar zum Kollektivvertrag der Bauwirtschaft von Wiesinger, § 9 Dienstreisevergütungen Rz 41).

Die belangte Behörde würde behaupten, dass die Dienstnehmer für Arbeiten in anderen Bundesländern die angefallenen (tatsächlichen) Nächtigungskosten vom Arbeitgeber ersetzt erhielten und verschweigt, dass der Prüfer in der Buchhaltung nicht einen Beleg gefunden habe, der diese Behauptung bestätigen würde.

Den mehrmals vorgebrachten Einwendungen, dass die Bf aufgrund der Entscheidung des OGH vom 13.10.1999, 9ObA228/99s, zur Zahlung der Aufwandsentschädigungen angehalten ist, dass in der Literatur die Ansicht vertreten werde, dass der Arbeitnehmer Anspruch auf das Übernachtungsgeld habe, auch wenn er nicht dort nächtigt, wenn er für das Quartier auch über das Wochenende zahlen müsse (vgl. Wiesinger, Kollektivverträge der Bauwirtschaft, 2. Auflage, § 9 Dienstreisevergütungen, Rz 48), würden von der belangten Behörde konsequent ignoriert werden.

Nach Ansicht der Bf würde das Finanzamt auch den Begriff „Durchzahlerregelung“ laut Lohnsteuerrichtlinien, mit dem Begriff „Durchzahlerregelung“ wie er im Kommentar zum Kollektivvertrag der Bauwirtschaft verwendet werde (siehe Wiesinger, Kollektivverträge der Bauwirtschaft, 2. Auflage, § 9 Dienstreisevergütungen, Rz 48) verwechseln. Laut Lohnsteuerrichtlinien könne der Arbeitgeber unter bestimmten Voraussetzungen (nämlich wenn der Arbeitnehmer die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt) dem Arbeitnehmer steuerfreie Tages- und Nächtigungsgelder auszahlen.

Beim Begriff der „Durchzahlerregelung“, wie er im Kommentar zum Kollektivvertrag der Bauwirtschaft verwendet wird, würden dem Arbeitnehmer durchgehend nur steuerfreie Nächtigungsgelder zustehen. Diese würden einen Aufwandsersatz für die Anmietung einer

Unterkunft darstellen. Diese laufenden Aufwendungen würden durch die „Durchzahlung“ der steuerfreien Nächtigungsgelder ersetzt werden.

Die Schlussfolgerungen der belangten Behörde seien teilweise unrichtig und nicht nachvollziehbar.

Zur Privatnutzung der firmeneigenen Kfz:

In der Berufungsvorentscheidung werde eingeräumt, dass die Feststellung der GPLA, für die Berechnung der Lohnnebenkosten auch die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsort als Privatfahrten einzubeziehen, unrichtig seien.

Trotzdem sei die belangte Behörde der Ansicht, dass die Beschwerde unbegründet sei und es werde in der weiteren Begründung behauptet, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einen Firmen-PKW, wenn er ihn für Privatfahrten oder für die Fahrt zwischen Wohnung und Betrieb nutzt, dafür einen Sachbezug zu versteuern habe (siehe Seite 3 f, letzter Satz). Und das, obwohl die belangte Behörde im nächsten Absatz die Entscheidung des VwGH vom 31.03.2005, 2002/15/0029 richtig wiedergibt, in der festgestellt wird, dass die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugswerteverordnung bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern nicht anwendbar sind.

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, haben beide Gesellschafter-Geschäftsführer jahrelang Fahrtenbücher geführt und dabei immer gleichbleibende Werte von ca. 5 Prozent Privatanteil ermittelt. Aufgrund dieser Kontinuität seien keine Fahrtenbücher mehr geführt worden, dafür aber der Privatanteil aufgrund der kontinuierlichen individuellen Erfahrungswerte und mittels Plausibilitätsrechnung überprüft worden. Weiters sei der geringe Privatanteil aufgrund von weiteren Privatfahrzeugen nachvollziehbar.

Bei gleichem und bekannten Sachverhalt wie bereits bei der GPLA 2001 - 2005 komme die belangte Behörde nun zu einer anderen rechtlichen Beurteilung: Sie lehne sich an die Sachbezugswerteverordnung an und meine, dass der Betrag von € 7.200 laut Sachbezugswerteverordnung aufgrund der gehobenen Fahrzeugklasse 25% der Gesamtkosten des Fahrzeuges entsprechen würde. Mag vielleicht sein, aber mit dieser Berechnungsmethode würde ein Geschäftsführer, der ein betriebliches Kraftfahrzeug zu 60% privat nutzt gleich viel zahlen wie ein Geschäftsführer der ein betriebliches Kraftfahrzeug nur 5% privat nutzt! Diese Methode sei für die Beurteilung über die Höhe des Privatanteils somit kein taugliches Mittel und nicht von Relevanz.

Die belangte Behörde hätte von einem Betrag von € 7.200 laut Sachbezugswerteverordnung und einem Fahrzeug der gehobenen Klasse den Kostenanteil von 25% ermittelt. Dieses Kostenanteils bedürfe es, um die unrichtigen Feststellungen der GPLA zu manifestieren.

Es bleibe auch unbegründet, warum nur oder gerade die Jahre 2012 und 2010 als Beispiele herangezogen worden seien, es würden er belangten Behörde doch sämtliche Unterlagen vorliegen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerden. In Zusammenhang mit der Höhe des Kfz-Sachbezuges bei den beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern vertritt das Finanzamt in seiner Stellungnahme die Ansicht, dass als sonstige Vergütungen jeder Art die Höhe der gesamten unternehmensrechtlichen Ausgaben für den PKW und nicht nur die auf die Privatnutzung entfallenden Kosten als Bemessungsgrundlage für den DB/DZ heranzuziehen seien, wobei die Höhe wiederum mit den Werten der Sachbezugswerteverordnung begrenzt sei.

In der mündlichen Verhandlung verwies die Bf auf die bisherigen Schriftsätze bzw. das bisherige Vorbringen. Die Vertreter des Finanzamtes beantragten die Abweisung der Beschwerden. Die Bf GmbH beantragte die Stattgabe der Beschwerden bzw. die Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Über die Beschwerden wurde erwogen

Sachverhalt

Die mit Gesellschaftsvertrag vom ***14***.1999 gegründete bf GmbH wurde am ***15***.1999 in das Firmenbuch eingetragen und ist im Geschäftszweig ***5*** tätig. In den strittigen Jahren waren an ihrem Stammkapital zwei Gesellschafter zu gleichen Teilen wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beteiligt, die auch als handelsrechtliche Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen waren. Beiden Gesellschaftergeschäftsführern wurden von der Gesellschaft firmeneigene Pkw der Marken BMW X5 3.0 d, Audi A6, Audi Q5 Quattro 3.0 TDI und Audi A8 zur ausschließlichen Nutzung und für Privatfahrten uneingeschränkt zur Verfügung gestellt. Für diese Privatfahrten berücksichtigte die Gesellschaft einen Anteil von 5% des für diese Fahrzeuge angefallenen Aufwandes als Privatanteil und lastete diesen Betrag dem jeweiligen Verrechnungskonto an. Vor Errechnung dieses Privatanteils wurde die nicht als Betriebsausgabe anerkannte Luxustangente von den Gesamtaufwendungen abgezogen. Fahrtenbücher bzw. andere Beweismittel zur Ermittlung des Ausmaßes der Privatfahrten wurden in den gegenständlich strittigen Jahren wie auch in den Jahren der Vorprüfung 2001 bis 2005 keine geführt bzw. vorgelegt.

Die Bf GmbH hat ihren Betriebssitz in ***8***. Ihre Mitarbeiter haben ihre Familienwohnsitze hauptsächlich im Umkreis des Firmensitzes. Die Baustellen der Bf befinden sich zu ca. 80% in ***6*** und im Großraum ***6***. Die Entfernung zwischen dem Firmensitz und ***6***

beträgt ca. 125 km. Wenn sich die Baustellen so weit weg vom ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) befinden, dass eine tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann, nächtigen die auf Baustellen beschäftigten Mitarbeiter der Bf in Quartieren. In ***6*** werden die Schlafmöglichkeiten nicht von der Bf zur Verfügung gestellt, sondern die Beschäftigten kümmern sich selbst darum, was ihnen Übernachtungskosten in Höhe von ca. 150 Euro pro Monat verursacht.

Im Regelfall fährt ein Mitarbeiter (nur in Ausnahmefällen ist maximal ein zweiter Mitarbeiter dabei) mit einem entsprechend mit Maschinen ausgestatteten Fahrzeug der Bf zu den Baustellen. Das bedeutet, dass den Mitarbeitern für die Heimfahrten an den Wochenenden keine Fahrtkosten entstehen. Auf Grund des beim Bohren und Sägen von Betonwänden hohen Verschleißes werden die Maschinen für Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten üblicher Weise mit den Betriebsfahrzeugen am Freitag von den Mitarbeitern in die Werkstatt gebracht, wo die Maschinenteile ausgetauscht, unter der Woche gewartet und repariert und die Fahrzeuge für den nächsten Einsatz vorbereitet werden, wobei teilweise auch Fahrten unter der Woche, z.B. für neue Baustellen, durchgeführt werden. Einen Werkverkehr, der die Mitarbeiter von den Baustellen nach Hause bringt, gibt es nicht. Die Fahrzeuge verkehren zwischen dem Betriebssitz, den auswärtigen Baustellen und den Quartieren der Beschäftigten.

Für die Nächtigungen vergütete die Bf allen auf Baustellen tätigen Mitarbeitern das im Kollektivvertrag pauschal vorgesehene Übernachtungsgeld. Das betrug gemäß § 9 Abschnitt II Z 1 KV für Bauindustrie und Baugewerbe ab 1.5.2012 11,83 €, ab 1.5.2011 11,45 €, ab 1.5.2010 11,24 €, ab 1.5.2009 11,18 € und ab 1.5.2008 10,83 €, durchschnittlich 11,30 €, je Nächtigung. Das Übernachtungsgeld wurde durchgehend für jeden Tag der Beschäftigung der Mitarbeiter (ganzjährig 365 Mal pro Jahr, monatlich 28, 30 oder 31 Mal - und somit auch im Urlaub, im Krankenstand, an Wochenenden, an Sonn- und Feiertagen und an allen Tagen, an denen keine Nächtigungen erforderlich waren, z.B. auf Baustellen im Umkreis des Firmensitzes der Bf oder wenn das Quartier von der Bf besorgt wurde) unversteuert ausbezahlt. Das Taggeld hingegen zahlte die Bf nur für die Zeit der tatsächlichen Arbeitsleistung und in der dafür vorgesehenen Höhe unversteuert aus.

Das Prüfungsorgan hat für jene Nächtigungsgelder, für die keine Nächtigung nachgewiesen werden konnte, die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert. Die Höhe der den Nachforderungen zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlagen wird nicht bestritten.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, dem unwidersprochen gebliebenen Inhalt der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes, den

Angaben der Bf und aus dem Firmenbuch. Aus den vom Prüfungsorgan mit vier Mitarbeitern der Bf durchgeführten Befragungen hat sich ebenso wie aus einem Gespräch mit einem der Gesellschaftergeschäftsführer ergeben, dass die Mitarbeiter ausschließlich mit Fahrzeugen der Bf zu den Baustellen und wieder zurückgefahren sind und somit von den Mitarbeitern für die Fahrten von und zu den Baustellen bzw. Quartieren keine Fahrtkosten zu tragen waren.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Zum Streitpunkt der Voraussetzungen für die Erlassung der angefochtenen Bescheide:

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 202 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO:

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ausgeführt:

„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 bescheidmäßig auszusprechen.“

Damit wurde entgegen der Ansicht der Bf das Ermessen für die Erlassung der angefochtenen Bescheide ausreichend begründet.

Die Festsetzung der angefochtenen Bescheide erfolgte gemäß § 202 iVm 201 Abs. 2 Z 3 BAO in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO.

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

§ 201 Abs. 1 bis 2 BAO lautet:

"(1) 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.

(2) Die Festsetzung kann 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 vorliegen würden."*

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen sind.

Die Bf vertritt die Ansicht, dass das Finanzamt nicht dargelegt habe, inwieweit die Voraussetzungen für die Erlassung der Bescheide vorliegen, in der Bescheidbegründung sei nicht mit einem Wort dargelegt, welche Tatsachen, die nicht schon bei der letzten Prüfung gegeben gewesen wären, neu hervorgekommen sind. Das Beweisergebnis der Befragung des Prüfungsorgans der GKK anlässlich der Prüfung über die Jahre 2001 bis 2005 sei für die Bf vollkommen neu und sei ihr nicht zur Kenntnis gebracht worden, weshalb das rechtliche Gehör verletzt worden sei. Der strittige Sachverhalt, nämlich die steuerfreien Übernachtungsgelder und der 5% Privatanteil der betrieblichen Kraftfahrzeuge, sei bereits bei der vorherigen GPLA für die Jahre 2001-2005 erörtert worden.

Hierzu ist auszuführen, dass § 201 BAO den Zweck hat, einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage herbeizuführen (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156, mwN). Wie in Ritz, BAO Kommentar, 6. Auflage, TZ 3 zu § 201, dargestellt, entspricht die erstmalige Festsetzung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO der Wiederaufnahme nach § 303 BAO bei Veranlagungsbescheiden.

Das bedeutet, dass gerade dann, wenn bereits ein selbstzuberechnender Betrag bekannt gegeben wurde, eine Abgabe gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO festgesetzt werden kann, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen.

Sinngemäße Anwendung des § 303 BAO bedeutet, den Akt der Selbstbemessung mit einem Bescheid gleichzustellen und sodann das Gefüge des § 303 BAO auf diesen Vorgang prüfend einwirken zu lassen (Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 201 BAO, Seite 544). Die Bekanntgabe des selbst zu berechnenden Betrages kommt somit der Erlassung eines Bescheides durch das Finanzamt gleich. Wird kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben, obwohl dies hätte erfolgen können oder müssen, so kann die zuständige Abgabenbehörde innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist der §§ 207 ff die Festsetzung selbst vornehmen (Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 201 BAO, Seite 544).

Die von der Bf durchgehend vorgenommenen Selbstberechnungen der strittigen Abgaben sind demnach als Bescheide zu werten, die unter Berücksichtigung der allgemeinen Regeln der BAO abgeändert werden können. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Abänderung der als Bescheide anzusehenden Selbstberechnung durch die bescheidmäßige Festsetzung der strittigen Abgaben durch das Finanzamt im Zuge des Prüfungsverfahrens gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO, da sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat.

Bezüglich der Darlegung der maßgeblichen Tatsachen für die Wiederaufnahme wird auf die Punkte der Sachverhaltsdarstellung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24.3.2014 verwiesen. Darin werden unmissverständlich die strittigen Themenkomplexe „Aufwandsentschädigung“ betreffend das durchgehend steuerfrei ausbezahlte Nächtigungsgeld und „Vorteil der wesentlich beteiligten Gesellschafter durch die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kfz“ samt Sachverhalt und rechtlicher Würdigung genannt.

Abgesehen davon, dass die Wiederaufnahmegründe eindeutig und der neue Tatsachenkomplex mit ausreichender Bestimmtheit in dem als Begründung für den angefochtenen Bescheid dienenden Bericht genannt wurde, hat das Bundesfinanzgericht, wenn das Finanzamt bei der amtswegigen Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO den Wiederaufnahmegrund nicht ausreichend bekannt gibt, die mangelhafte Begründung in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen zu ergänzen. Dies stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0030).

Wenn die Bf einwendet, dass dieser Sachverhalt bereits bei der GPLA für die Jahre 2001 bis 2005 mit dem Prüfer iZm dem geänderten Kollektivvertrag für die Bauindustrie und Baugewerbe erörtert wurde und der (damalige) Prüfer aufgrund dieses bis 2012 unveränderten Sachverhalts der Auslegung, dass die Auszahlung der Übernachtungsgelder iVm der Durchzahlerregelung anwendbar ist, folgte, wodurch offensichtlich zum Ausdruck kommen soll, dass es sich bei dem aus dem Bericht genannten Wiederaufnahmesachverhalt um keine neuen

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO handeln würde, ist darauf zu verweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 13.11.2019, Ra 2019/13/0102) das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen.

Die von der Bf genannte von der GKK über den Prüfungszeitraum 2001 bis 2005 durchgeführte gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellt aus der Sicht des gegenständlichen Prüfungsverfahrens ein anderes jeweiliges Verfahren dar. Dass der damalige Prüfer der GKK bei exakt diesem Sachverhalt im Prüfungsverfahren für die Jahre 2001 bis 2005 keine Feststellungen betreffend das Nächtigungsgeld und die Höhe des Privatanteils der den Gesellschaftergeschäftsführern zur Verfügung gestellten Kfz getroffen hat, kann nach der oben genannten Rechtsprechung nicht dazu führen, dass dieser Sachverhalt nach neuerlicher Überprüfung und weiteren ergänzenden Ermittlungsergebnissen in der Form, dass sich herausgestellt hat, dass den Mitarbeitern der Bf trotz Anwendung der Durchzahlerregelung für die wöchentlichen Nachhause Fahrten keine Kosten entstanden sind und es für den Ansatz eines 5%igen Privatanteiles keine Nachweise gibt, nicht als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 BAO hervorkommen kann, weil das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des gegenständlichen Verfahrens und nicht aus dem Verfahren betreffend die Jahre 2001 bis 2005, bei dem diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen ist. Die Frage des Neuhervorkommens ist somit allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016, mwN). Dieses konkrete Verfahren war das gegenständliche Prüfungsverfahren für die Jahre 2008 bis 2012.

Der Behörde kann aber auch nicht angelastet werden, die dementsprechenden Ermittlungen der maßgeblichen Tatsachen bereits zum Zeitpunkt der (Erst)Prüfung über die Jahre 2001 bis 2005 unterlassen zu haben, da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (siehe Erkenntnisse des VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102 mwN; VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0029; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090).

Darüber hinaus besteht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0028) keine Bindung an eine in der Vergangenheit bei der Lohnabgabenprüfung geübte Verwaltungspraxis. Auch wenn also die gegenständlich strittigen Feststellungen bei der vorangegangenen Prüfung durch das Prüfungsorgan der GKK nicht bemängelt wurden, kann nicht davon gesprochen werden, dass bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorgelegen sind.

Auch der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nach der Rechtsprechung des VwGH nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; demnach ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz, BAO, § 114, Tz. 9 mit der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich nur dann auswirken, wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist der in Art. 18 B-VG normierte Legalitätsgrundsatz stärker und die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 27.02.2003, 99/15/0004; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179).

Aus den vorgenannten Ausführungen ist für das gegenständliche Verfahren die Frage, ob die un versteuert ausbezahlten Übernachtungsgelder und der 5%ige Kostenanteil der Gesellschaftergeschäftsführer für die private Nutzung der firmeneigenen Kfz bereits bei der vorhergehenden GPLA für die Jahre 2001 bis 2005 erörtert wurden und der Prüfer der GKK keine Feststellungen dazu getroffen hat, völlig unerheblich, weswegen auch dem Antrag auf Zeugeneinvernahme des damaligen Prüfungsorgans der GKK zum Beweis dafür, dass der oben genannte strittige Sachverhalt bereits in der Vorprüfung erörtert wurde, nicht nachgekommen werden musste.

Der erkennende Senat kommt aus den dargestellten Gründen zu dem Ergebnis, dass das Finanzamt rechtskonform im Sinne der § 202 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO vorgegangen ist.

Höhe des Kostenanteils für die private Benützung der gesellschaftseigenen Kfz durch die Gesellschaftergeschäftsführer:

Der Verwaltungsgerichtshof hält in ständiger Rechtsprechung fest, dass die Überlassung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges an den Gesellschafter-Geschäftsführer für private Fahrten

einen geldwerten Vorteil darstellt, der als Vergütung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen ist. Dessen Höhe ist bei Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl. bspw. VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063).

Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses hat die bf Gesellschaft bei jedem der beiden Gesellschafter für die private Nutzung eines Firmenfahrzeuges jeweils 5% der Kraftfahrzeugkosten dem jeweiligen Verrechnungskonto angelastet. Bei der Ermittlung dieses „Privatanteils“ wurde zuvor die nicht als Betriebsausgabe zugelassene Repräsentationstangente abgezogen.

Fahrtenbücher bzw. andere geeignete Nachweise für die Ermittlung der privaten Fahrten der Gesellschafter wurden in den strittigen Jahren 2008 bis 2012 wie auch in den Jahren der vorangegangenen Lohnabgabenprüfung über die Jahre 2001 bis 2005 nicht geführt bzw. konnten nicht vorgelegt werden.

Die Bf rechtfertigte den Ansatz des 5%igen Privatanteils damit, dass beide Gesellschafter jahrelang Fahrtenbücher geführt hätten und dabei immer gleichlautende Werte von ca. 5% Privatanteil ermittelt worden seien. Aufgrund dieser Kontinuität seien keine Fahrtenbücher mehr geführt worden und stattdessen der Privatanteil aufgrund der kontinuierlichen Erfahrungswerte und mittels Plausibilitätsrechnung überprüft worden. Weiters sei der geringe Privatanteil aufgrund von weiteren Privatfahrzeugen nachvollziehbar. Eine Schätzung habe nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß § 184 BAO zu erfolgen und nicht nach der für Arbeitnehmer anzuwendenden Sachbezugsverordnung.

Hierzu ist auszuführen, dass das Abgabenverfahren dadurch gekennzeichnet ist, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO) und andererseits der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verpflichtet ist, die Richtigkeit der rechtsrelevanten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO). Das bedeutet, dass das Ausmaß der privaten Nutzung der gesellschaftseigenen Kraftfahrzeuge durch die beiden Gesellschafter grundsätzlich nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden muss. Wenn die Gesellschaft von sich aus beschließt, dass die beiden Gesellschaftergeschäftsführer keine Fahrtenbücher als Nachweis ihrer 5%igen Beteiligung an den Kfz-Aufwendungen für die private Benützung der gesellschaftseigenen Kfz zu führen haben, kommt das einer Verletzung der vom Gesetz geforderten Offenlegungs- bzw. Mitwirkungspflicht gleich. Die sich daraus ergebenden Konsequenzen hat der Abgabepflichtige zu tragen.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde mangels Nachweises bzw. Glaubhaftmachung des Anteils der privaten Nutzung der gesellschaftseigenen Kfz durch die

Gesellschaftergeschäftsführer in Anwendung der Sachbezugsverordnung ein Sachbezugswert in Höhe von € 7.200,- abzüglich des Kostenersatzes festgesetzt.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 zwar in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen sind, ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer ist deshalb aber nicht als Arbeitnehmer iSd § 47 EStG 1988 anzusehen. Aus diesem Grund ist der Vorteil, der dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossen ist, nicht nach der Sachbezugsverordnung, sondern in tatsächlicher Höhe festzustellen und anzusetzen bzw. sind die entsprechenden Betriebseinnahmen (des Gesellschafter-Geschäftsführers) beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 13.4.2005, 2003/13/0014).

Im gegenständlichen Fall wird die private Nutzung der den Gesellschaftern zur Verfügung gestellten gesellschaftseigenen Kfz nicht bestritten. Der vom Prüfungsorgan gewählte Ansatz eines Sachbezuges nach der Sachbezugsverordnung entspricht nicht der geltenden Rechtslage, da diese Verordnung in § 4 Abs. 1 nur die Privatnutzung der arbeitgebereignen Kfz durch die Arbeitnehmer anspricht. Daran ändern auch die erklärenden Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes nichts, wonach die in Anlehnung an die Sachbezugswerteverordnung geschätzten Beträge in Höhe von € 7.200 pro Jahr aufgrund der gehobenen Fahrzeugklasse bei einem 25%igen Ansatz dieser Kosten sich durchaus im Rahmen der Werte lt Sachbezugswerteverordnung bewegen oder sogar darunter liegen würden, nichts, da die geschätzte Höhe des Ansatzes von 25% in der Darlegung der Grundlagen der Schätzungsbasis zu begründen gewesen wäre, was aber nicht erfolgt ist. Demgegenüber hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 11.7.1995, 91/13/0145, einem Ansatz eines Privatanteils von 20% nicht widersprochen, obwohl der Abgabepflichtigen über einem privaten Kfz verfügt hat.

In der mündlichen Verhandlung hat der steuerliche Vertreter der Bf darauf hingewiesen, dass dem Prüfer während der Prüfung angeboten wurde, entsprechende Unterlagen zur Glaubhaftmachung bzw. Schätzung der betrieblichen Fahrten vorzulegen, der Prüfer darauf aber nicht eingegangen sei. Die beiden Gesellschaftergeschäftsführer hätten aufgrund der Prüfungsfeststellungen in der Folge ein elektronisches Fahrtenbuch geführt, mit dem ein Privatanteil von 7% ermittelt worden sei. Im Prüfungsverfahren ab 2017 sei das Ergebnis dieser Fahrtenbücher vom Prüfungsorgan anerkannt worden.

Zu den gegenständlich strittigen Jahren wurde weiters erklärt, dass im Sinne der in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Plausibilitätsprüfung Unterlagen bzw. Berechnungen angeboten wurden, aus denen hinsichtlich der Entfernungen zu den überwiegenden Baustellen im Großraum ***6*** und der für Besprechungen erforderlichen Fahrten der

Gesellschaftergeschäftsführer zu diesen Baustellen sich ein Privatanteil von 15% ergeben habe, wobei die kurzen betrieblichen Fahrten in der Umgebung des Betriebssitzes in ***8*** nicht einbezogen wurden. Zu den Jahreskilometerleistungen der durch die Gesellschaftergeschäftsführer benutzen Fahrzeuge konnten in der mündlichen Verhandlung keine konkreten Angaben gemacht werden.

Grundsätzlich ist zu berücksichtigen, dass für den behaupteten 5%igen Privatanteil der Bf keine Nachweise vorgelegt werden konnten und das Prüfungsorgan im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller Abgabepflichtigen berechtigt war, mit einer Schätzung vorzugehen.

Nach Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 184, Wesen der Schätzung Rz 1, ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. Hlavenka, ÖStZ 1993, 364; VwGH 18.12.1997, 96/16/0143; Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, 96).

Bei dem vom Finanzamt herangezogenen Sachbezugswert bzw. einem Wert von 25% Privatanteil konnte der erkennende Senat die einer Schätzung verpflichtend zugrundeliegenden Schätzungsgrundlagen nicht erkennen. Auch hat das Finanzamt beim Ansatz des Privatanteils von 25%, der als lebensnaher und wahrscheinlicher begründet wurde als der von der Bf berücksichtigte Privatanteil von 3,15% bis 4,08%, die im Beschwerdeschreiben und in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Plausibilitätsrechnung nicht in seine Überlegungen miteinbezogen.

Durch die Plausibilitätsrechnung soll nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung glaubhaft gemacht werden, dass aufgrund der überwiegend im Großraum ***6*** gelegenen Baustellen und den erforderlichen häufigen Fahrten vom Betriebssitz in ***8*** zu diesen Baustellen ein sehr hoher Anteil der gefahrenen Kilometer betrieblich bedingt ist und daher der Ansatz eines 25%igen Privatanteils zu hoch angesetzt wäre.

Wenngleich dieses Vorbringen eine exakte Berechnung des Privatanteils ebenfalls nicht zulässt, ist bei diesem Vorbringen der Bf nach Ansicht des erkennenden Senates der einer Glaubhaftmachung zu Grunde liegende innere Wahrheitsgehalt eher erkennbar, als beim Ansatz eines Privatanteils von 25% durch das Finanzamt, der mit lebensnaher bzw. wahrscheinlicher begründet wurde.

Wenn die Bf mit elektronisch geführten Fahrtenbüchern ab 2017 einen Privatanteil von 7% ermittelt hat und dies im Zuge einer Lohnabgabenprüfung ab 2017 nicht bemängelt wurde, hat dies keinen Einfluss auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren, da der Abgabepflichtige

hinsichtlich seines Verhaltens, das zur Schätzung Anlass gegeben hat, eine gewisse Unsicherheit im Schätzungsergebnis hinzunehmen hat.

Bezüglich des Ansatzes des Privatanteils der Kfz-Kosten nach Kürzung durch die AngemessenheitsVO wird festgehalten, dass der den Gesellschaftergeschäftsführern zugekommene Vorteil aus dem tatsächlichen unternehmerischen Ansatz und nicht aus den sich nach Kürzung durch die Angemessenheitsprüfung ergebenden steuerlich zu berücksichtigenden Betriebsausgabenbetrag zu errechnen ist, da die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 normierte Betriebsausgabenbeschränkung keinen Einfluss auf die Höhe der den Gesellschaftergeschäftsführern zur Verfügung gestellten Sachwerte in Form von Kfz hat (siehe dazu auch die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 10.7.2018 betreffend das Prüfungsverfahren über die Jahre 2013 bis 2016).

Der erkennende Senat ist daher zu dem Ergebnis gelangt, dass auf Grund des glaubhaften Vorbringens des steuerlichen Vertreters der Bf in der mündlichen Verhandlung ein Kostenanteil in Höhe von 15% für die private Benützung der firmeneigenen Kfz durch die Gesellschaftergeschäftsführer den tatsächlichen Gegebenheiten am Nächsten kommt. Für den Ansatz des Sachbezugswertes durch das Finanzamt konnten die für eine Schätzung erforderlichen Schätzungsgrundlagen nicht nachvollzogen werden. Auch wurde nicht dargelegt, inwieweit das Vorbringen der Bf hinsichtlich der Plausibilitätsrechnung bezüglich der großen Entfernungen zu den einzelnen Baustellen und dem damit zusammenhängenden geringeren Privatanteil von ca. 15% in die Schätzung des Finanzamtes eingeflossen ist.

Zur Berechnung des 15%igen Kostenanteils wird darauf hingewiesen, dass in dem vom Finanzamt an das Bundesfinanzgericht vorgelegten Beschwerdeakt keine Unterlagen übermittelt wurden, aus denen die Gesamtaufwendungen für die von den Gesellschaftergeschäftsführern benutzten Fahrzeuge hervorgehen. Das BFG geht daher davon aus, dass die vom Finanzamt angenommenen Privatanteile, wie in der BVE ausgeführt bzw. zahlenmäßig dargestellt, 25% des Gesamtaufwandes ausmachen. Als Bemessungsgrundlage für die Nachforderungen aus der Privatnutzung der Kfz durch die Gesellschaftergeschäftsführer wurde ein Anteil von 15% aus diesen Beträgen wie unten dargestellt ermittelt:

	2008	2009	2010	2011	2012
Privatanteile lt GPLA gesamt (25%)	11.662,08	12.314,64	12.565,68	12.274,20	11.440,44
Privatanteile lt BFG gesamt (15%)	6.997,25	7.388,78	7.539,41	7.364,52	6.864,27

Die Bemessungsgrundlagen für die Nachforderungen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag werden wie folgt ermittelt:

2008

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2008	536.944,00
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt (25%)	-11.662,08
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	+6.997,25
Bem. Grl. für den DB und DZ 2008 lt BFG	532.279,17

2009

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2009	481.343,77
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt (25%)	-12.314,64
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	+7.388,78
Bem. Grl. für den DB und DZ 2009 lt BFG	476.417,91

2010

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2010	524.926,00
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt (25%)	-12.565,68
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	+7.539,41
Bem. Grl. für den DB und DZ 2009 lt BFG	519.899,73

2011

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2011	471.909,33
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt (25%)	-12.274,20
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	+7.364,52
Bem. Grl. für den DB und DZ 2011 lt BFG	466.999,32

2012

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2012	450.722,88
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt (25%)	-11.440,44
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	+6.864,27
Bem. Grl. für den DB und DZ 2012 lt BFG	446.146,71

Aus der verminderten Bemessungsgrundlage errechnen sich der DB und DZ wie folgt:

Jahr	Bem. Grl. lt BFG	DB lt BFG	DZ lt BFG
2008	532.279,17	23.952,56	2.182,34

2009	476.417,91	21.438,81	1.905,67
2010	519.899,73	23.395,49	2.079,60
2011	466.999,32	21.014,97	1.867,00
2012	446.146,71	20.076,60	1.739,97

Zum Vorbringen der Bf, es fehle die Darstellung des Ermessens, wird auf die Ausführungen in der BVE hingewiesen, wonach dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der (richtigen) Einhebung der Abgaben" beizumessen war. Im Hinblick darauf, dass im vorliegenden Fall die bereits ausführlich dargestellte Fehlberechnung nicht bloß von geringem Ausmaß war, war bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und wurde in diesem Zusammenhang gleichzeitig auch der Richtigkeit der Rechtsausübung Rechnung getragen.

Aufwandsentschädigung (Nächtigungsgeld)

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 in der in den strittigen Jahren 2008 bis 2012 gültigen Fassung gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, 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 verließ oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitete, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden konnte. Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antraten, trat an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Gemäß § 26 Z 4 lit c EStG 1988 kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden, wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden.

Nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 idF BGBl I 45/2007 (ab Veranlagung 2008) sind von der Einkommensteuer befreit:

„Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine
-Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
-Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
-Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
-Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988,
oder eine
-vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde
gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.“

Mit BGBl I 133/2008, anzuwenden ab 1.1.2009, wurden der Begriff „Nächtigungsgelder“ und folgender letzter Satz angefügt:

„Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.“

§ 9 des Kollektivvertrages der Bauwirtschaft bestimmt in Punkt II. Übernachtungsgeld Folgendes:

„1. Für den Fall, dass der Arbeitgeber keine zeitgemäße Unterkunft zur Verfügung stellt, erhalten die Arbeitnehmer unter den Voraussetzungen des Abschnittes I Z 5 und 6 ein Übernachtungsgeld von € 14,02 je Kalendertag, sofern eine auswärtige Übernachtung tatsächlich stattfindet und auch nachgewiesen wird.

2. Die Anpassung des Übernachtungsgeldes erfolgt jeweils zum Wirksamkeitsbeginn einer kollektivvertraglichen Lohnerhöhung (erstmalig ab 1.5.2005) im gleichen Ausmaß

wie die durchschnittliche Veränderung des von der Statistik Austria veröffentlichten Index der Verbraucherpreise im Vergleich zum vorhergehenden Kalenderjahr (d.h. zum 1.5.2012 im Ausmaß der Veränderung des VPI 2005 des Jahres 2011).

3. Ist der Arbeitnehmer nicht in der Lage, um diesen Betrag ein Quartier zu finden, werden die tatsächlich erforderlichen Übernachtungskosten gegen Beleg vergütet. Nicht notwendige Mehrausgaben sind zu vermeiden.“

Eine mögliche Durchzahlerregelung ergibt sich aus dem im Kollektivvertrag enthaltenen Begriff des „kalendertäglichen Nächtigungsgeldes“.

Als Beilage zum Vorlageantrag legte die Bf den Kurzkomentar zu den Kollektivverträgen der Bauwirtschaft, 2. Auflage, von Wiesinger betreffend § 9 vor. Darin wird ausgeführt:

„III. Übernachtungsgeld

A. Kollektivvertragliche Regelung

*46 Der KV sieht vor, dass der Arbeitgeber primär ein zeitgemäßes Quartier (zB Heim, Frühstückspension, Wohncontainer) zur Verfügung stellen soll. Bietet er das Quartier den Arbeitnehmern (unentgeltlich) an, so besteht kein Anspruch der Arbeitnehmer auf das Übernachtungsgeld (zur früheren, im Wesentlichen gleichen Regelung AG ***6*** 21.6. 1956, 2 Cr 438/55, ARD 910/10).*

46a Ein Anspruch auf Quartierbeistellung bzw. Nächtigungsgeld besteht nur in jenen Fällen, in denen der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Taggeld nach § 9 Abschn. I Z 5 und 6 (dh auf 26, 40 Euro) hat. Ausländische Wohnsitze spielen daher auch hier keine Rolle (mit Ausnahme der in Rz 33 genannten Grenzbezirke).

47 Das Übernachtungsgeld steht außerdem nur bei einer tatsächlichen auswärtigen Nächtigung zu. Die bloße Anordnung des Arbeitgebers oder die Fiktion der Anordnung ohne tatsächliche auswärtige Nächtigung (zB Entfernung von 100 km) lässt einen Anspruch auf Übernachtungsgeld nicht entstehen.

48 Wird kein zeitgemäßes Quartier zur Verfügung gestellt und nächtigt der Arbeitnehmer auswärts, besteht ein Anspruch auf Übernachtungsgeld je Kalendertag. Muss der Arbeitnehmer also ein Quartier auch während des Wochenendes bezahlen, so hat er auch in diesem Fall Anspruch auf das Übernachtungsgeld, wenn er nicht nächtigt („Durchzahlerregelung“).

49 Das Übernachtungsgeld ist wertgesichert und beträgt per 1.5.2010 11,24 Euro. Es wird jährlich per 1.5. um den VPI des Vorjahres angehoben (also per 1.5.2011 mit dem VPI des Jahres 2010).

50 Wenn der Arbeitnehmer (objektiv) nicht in der Lage ist, um das Nächtigungsgeld ein Quartier zu finden, besteht Anspruch auf Ersatz der tatsächlichen Kosten. Voraussetzung dafür ist jedoch die Vorlage eines entsprechenden Belegs.

B. Abgabenrechtliche Behandlung

51 Das Übernachtungsgeld ist abgabenfrei, wenn die Übernachtung nachgewiesen wird. Über 120 km Entfernung Wohnort-Arbeitsort muss die Übernachtung aus abgabenrechtlicher Sicht nicht nachgewiesen werden, der arbeitsrechtliche Anspruch besteht aber nur bei einer tatsächlichen Übernachtung.

52 Pauschale Nächtigungsgelder bleiben für auf Baustellen beschäftigte Arbeitnehmer abgabenfrei, wenn dem Arbeitnehmer keine Unterkunft zur Verfügung gestellt wird und der Arbeitnehmer daher eine Unterkunft anmietet: als Nachweis für entstandene Kosten sind nach derzeitiger Verwaltungspraxis die Mietzinsvorschriften vorzulegen. Unterschreiten die dem Arbeitnehmer entstandenen Kosten den pauschalen Kostenersatz, so ist die Differenz abgabenpflichtig.

53 Beahlt der Arbeitgeber für arbeitsfreie Tage Nächtigungsgelder, sind diese unter den gleichen Voraussetzungen abgabenfrei (siehe dazu Rz 740 LSt-RL). In diesen Fällen sind nach Abschn. 111 Z 5 bezahlte Reisekosten jedenfalls abgabenpflichtig.“

Nach JAKOM, Kommentar EStG, 15. Aufl., Tz 88 zu § 3, liegt der am 1.1.2008 in Kraft getretenen Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (BGBl I 45/2007) folgende Systematik zugrunde:

„Soweit Reisekostenersatz nicht nach § 26 Z 4 ausbezahlt werden (für diese ist die alte Rspr weiterhin anwendbar), unterliegen sie – bei Vorliegen einer der im Gesetz angeführten Tätigkeiten und Verpflichtung zur Zahlung aufgrund lohngestaltender Vorschriften – der StFreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 16b (zB bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit). Erfasst waren zunächst nur Tagesgelder, ab 1.1.2009 sind auch Nächtigungsgelder befreit (§ 124b Z 147). Deren Auszahlung ist betragsmäßig, anders als bei den Tagesgeldern, nicht mit den Beträgen des § 26 Z 4 verknüpft (zur Kritik s Fellner SWK 08, T 185) und daher nicht beschränkt. Vorausgesetzt ist eine tatsächl Nächtigung und daraus anfallende Kosten (zu den Voraussetzungen s auch Dubrovich UFSakt 08, 239)“.

Zu § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist festzuhalten, dass diese Steuerbefreiung - ebenso wie § 26 Z 4 EStG 1988 - voraussetzt, dass die von ihr erfassten Reiseaufwandsentschädigungen für jede Reisebetätigung einzeln abgerechnet werden und die Leistungen des Arbeitgebers sohin Ersatz für eine bestimmte Dienstreise sind (vgl. VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163).

Die Bf hat ihren auf den auswärtigen Baustellen tätigen Mitarbeitern durchgehend für jeden Tag der Beschäftigung der Mitarbeiter (ganzjährig 365 Mal pro Jahr, monatlich 28, 30 oder 31 Mal - und somit auch im Urlaub, im Krankenstand, an Wochenenden, an Sonn- und Feiertagen und an allen Tagen, an denen keine Nächtigungen erforderlich waren, z.B. auf Baustellen im Umkreis des Firmensitzes der Bf oder wenn das Quartier von der Bf besorgt wurde) ein pauschales Nächtigungsgeld in der im Kollektivvertrag vorgesehenen Höhe unversteuert ausbezahlt. Das Taggeld hingegen zahlte die Bf nur für die Zeit der tatsächlichen Arbeitsleistung und in der dafür vorgesehenen Höhe unversteuert aus. Ergänzend sind den auf Baustellen beschäftigten Arbeitnehmern für die Heimfahrten an den Wochenenden zwischen den Baustellen bzw. Quartieren und dem Betriebssitz in ***8*** keine Kosten entstanden. Nach den Angaben der Bf und den Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung reisten die Mitarbeiter der Bf in der Regel am Montag zu Baustellen im Großraum ***6***, übernachteten dort 4-mal pro Woche, und reisten am Freitag mit den Firmenfahrzeugen wieder zurück zum Betriebssitz nach ***8***.

Obwohl die gegenständliche durchgehende Auszahlung des pauschalen Nächtigungsgeldes nicht den Voraussetzungen der einzeln abgerechneten Reisebetätigungen entspricht, ist aus dem Sachverhalt ersichtlich, dass die auf auswärtigen Baustellen beschäftigten Dienstnehmer der Bf an den Wochenenden regelmäßig zwischen den Baustellen und dem Firmensitz und damit ihren Familienwohnsitzen gependelt sind. Aus dieser Sicht erfolgte die unversteuerte Auszahlung des pauschalen Nächtigungsgeldes an den Arbeitstagen während der Woche, wie vom Finanzamt angenommen, zu Recht.

Im gegenständlichen Fall haben die auf Baustellen tätigen Arbeitnehmer der Bf an den Wochenenden nie in ihren Quartieren genächtigt. Kosten für Heimfahrten sind ihnen nicht entstanden, da die Fahrten mit Firmenfahrzeugen, mit denen die an den Baustellen benötigten Maschinen befördert wurden, durchgeführt wurden. Zu der sich beim gegenständlichen Sachverhalt ergebenden Frage der Zulässigkeit der unversteuerten Auszahlung der pauschalen Nächtigungsgelder auch an den arbeitsfreien Tagen des Jahres, wenn die Arbeitnehmer nicht in ihren Quartieren nächtigten und wenn den Arbeitnehmern für die an den Wochenenden durchgeführten (Familien)Heimfahrten keine Kosten entstanden sind, lässt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen keine eindeutige Aussage treffen.

Nach der Verwaltungsübung, vgl. Lohnsteuerrichtlinien, Rz 740 LStR 2002 GZ 07 2501/4-IV/7/01 idF GZ BMF-010203/0544-VI/7/2006 vom 27. November 2006, in der geltenden Fassung in Rz 734 zu finden), wird ein derartiger Sachverhalt wie folgt behandelt:

*„Hat ein Arbeitnehmer im Zuge einer Dienstreise auf Grund eines Kollektivvertrages Anspruch auf Tages- und Nächtigungsgelder auch für Zeiträume (zB Wochenende, Feiertage), während denen sich der Dienstnehmer nicht am Ort der Dienstverrichtung befindet, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann steuerfrei, wenn er an diesem Tag zu seiner Wohnung zurückfährt. **Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt, nach dem Kollektivvertrag Anspruch auf Nächtigungsgeld (nicht auf Fahrtkostenersatz) hat und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung").** Liegen die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrt vor, so können hierfür nur die die Tages- und Nächtigungsgelder übersteigenden steuerlich relevanten Kosten der Familienheimfahrt als Werbungskosten anerkannt werden.“*

Damit liegen aber beim gegebenen Sachverhalt die Voraussetzungen für eine durchgehende unversteuerte Auszahlung des pauschalen Nächtigungsgeldes auch an arbeitsfreien Tagen, an denen die Mitarbeiter nicht in ihren Quartieren genächtigt haben und zu ihren Familienwohnsitzen gefahren sind, nicht vor, da sie die Heimfahrten nicht auf eigene Kosten unternommen haben.

Der erkennende Senat hat sich dieser auch in der Literatur vertretenen Rechtsansicht in den LSt-RL angeschlossen (vgl. z.B. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, Stand 1.2.2021, Rz 95/1 zu § 3). Auch in dem von der Bf vorgelegten Kurzkomentar zu den Kollektivverträgen der Bauwirtschaft, 2. Auflage, von Wiesinger betreffend § 9, Rz 53, wird auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz 740 hingewiesen, weswegen davon auszugehen ist, dass diese Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung der Bf bekannt ist.

In Doralt, Kommentar EStG, Tz 207 zu § 3, wird weiters die Ansicht vertreten, dass nur für jene Tage, für die gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG steuerfreies Taggeld zusteht, bei Vorliegen der Voraussetzungen auch ein pauschales Nächtigungsgeld steuerfrei ausbezahlt werden kann. Diese Voraussetzung des steuerfreien Taggeldes an arbeitsfreien Tagen liegt jedoch gegenständlich nicht vor, da nach den Feststellungen des Prüfungsorgans im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung das Taggeld nur für die Zeit der tatsächlichen Arbeitsleistung und damit nicht durchgehend, so wie das Nächtigungsgeld, unversteuert ausbezahlt wurde.

Dem Einwand der Bf, dass sich die durchgehende unversteuerte Auszahlung des Nächtigungsgeldes auf § 9 des für die Mitarbeiter der Bf geltenden Kollektivvertrages der Bauwirtschaft und die in diesem Zusammenhang (Vorgängerkollektivvertrag) ergangene

Entscheidung des OGH vom 13.10.1999, 9ObA228/99s, gründen würde, ist entgegenzuhalten, dass diese arbeitsrechtliche Verpflichtung nicht zwangsläufig die Nicht-Steuerbarkeit dieser Gelder nach sich zieht, da die Frage, ob diese Gelder zu versteuern sind, nach dem Steuerrecht, nämlich § 26 Z 4 EStG 1988 (und ab 2008 auch nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988), zu beurteilen ist (vgl. VwGH 20. Juni 2000, 98/15/0066).

Zum weiteren Einwand, dass einige Mitarbeiter in ***6*** selbst Wohnungen angemietet hätten und einen Schlafplatz wiederum an die übrigen Arbeitskollegen um ca. 150 € untervermietet hätten, ist auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 23.1.2015 zu verweisen, wonach das pauschale Übernachtungsgeld für die tatsächlichen Übernachtungen höher ist als die tatsächlich angefallenen Quartierkosten.

Der erkennende Senat ist somit zu dem Ergebnis gelangt, dass das Finanzamt die unversteuert ausbezahlten Nächtigungsgelder, für die keine Nächtigungen nachgewiesen werden konnten, der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Recht unterzogen hat.

Zu den **Säumniszuschlägen** betreffend Lohnsteuer 2008 bis 2012 und betreffend Dienstgeberbeitrag 2008:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2 leg. cit.). Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Abs. 9 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Gleiches gilt für die Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 122 Abs. 7 WKG).

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher - dem Grunde nach - zu Recht erfolgt.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Die Säumniszuschläge werden daher wie folgt festgesetzt:

Die Säumniszuschläge für die nachgeforderte Lohnsteuer 2008 bis 2012 bleiben unverändert.

Der Säumniszuschlag für den Dienstgerbeitrag 2008 erreicht nach Verminderung der Bemessungsgrundlage nicht mehr den Betrag von 50 Euro und war daher gemäß § 217 Abs. 9 BAO nicht festzusetzen.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Zur un versteuerten durchgehenden Ausbezahlung der Nächtigungsgelder beim konkret vorliegenden Sachverhalt konnte eine Rechtsprechung des VwGH bzw. eine Bestätigung der Verwaltungsübung in den LSt-RL durch den VwGH nicht gefunden werden, weswegen zu diesem Streitpunkt die Revision zuzulassen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. Dezember 2022