

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, den beisitzenden Richter ***1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1***, Kammer für Arbeiter und Angestellte Steiermark, und ***SenLR2***, Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark, in der Beschwerdesache der ***2***, nunmehr ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gaedke & Haiden Steuerberatung GmbH, Schloß 1, 8225 Pöllau, über die Beschwerden vom 4. April 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 9. März 2018 betreffend Haftung für Lohnsteuer samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2013 und 2014 und betreffend Nachforderung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016, 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 2013 und 2014 samt Säumniszuschlägen werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag über die Jahre 2013 bis 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden wie folgt abgeändert:

2013

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2013	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	481.583,52
Dienstgeberbeitrag lt BFG	21.671,25
Bisher war vorgeschrieben	20.108,32
Nachforderung	1.562,93

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	481.583,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.878,18
Bisher war vorgeschrieben	1.742,73
Nachforderung	135,45

2014

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2014	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	480.887,76
Dienstgeberbeitrag lt BFG	21.639,95
Bisher war vorgeschrieben	20.946,74
Nachforderung	693,21
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2014	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	480.887,76
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.875,46
Bisher war vorgeschrieben	1.815,40
Nachforderung	60,06

2015

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2015	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	392.239,92
Dienstgeberbeitrag lt BFG	17.650,80
Bisher war vorgeschrieben	17.508,86
Nachforderung	141,94
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2015	Beträge in Euro

Bemessungsgrundlage lt BFG	392.239,92
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.529,74
Bisher war vorgeschrieben	1.517,43
Nachforderung	12,31

2016

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2016	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	425.541,80
Dienstgeberbeitrag lt BFG	19.149,38
Bisher war vorgeschrieben	19.014,49
Nachforderung	134,89
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2016	Beträge in Euro
Bemessungsgrundlage lt BFG	425.541,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt BFG	1.659,61
Bisher war vorgeschrieben	1.647,94
Nachforderung	11,67

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 ***3*** hauptsächlich auf Baustellen im Großraum ***4*** tätig. Im Zuge einer die Jahre 2013 bis 2016 umfassenden Lohnabgabenprüfung machte das Prüfungsorgan laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung Feststellungen zu folgenden Punkten:

Übernachtungsgeld:

Gemäß § 9 Abs. II lit.a des Kollektivvertrages für die Arbeiter im Baugewerbe (in der Bauindustrie) erhalten die Arbeitnehmer für den Fall, dass der Arbeitgeber keine zeitgemäße Unterkunft zur Verfügung stellt, unter den Voraussetzungen des Abschnittes I Z 5 und 6 ein Übernachtungsgeld, sofern eine auswärtige Übernachtung tatsächlich stattfindet und auch nachgewiesen wird.

Dieses Übernachtungsgeld ist gemäß § 26 Abs.4 lit. c iVm § 3 Abs.1 Z 16b EStG von der Einkommensteuer befreit, gemäß § 41 Abs. 4 lit. c FLAG bzw. § 122 Abs. 7 WKG entfällt auch die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum DB.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit des Übernachtungsgeldes ist jedenfalls die tatsächliche Nächtigung, wobei diese grundsätzlich nachzuweisen ist. Erst bei Entfernungen von mindestens 120 Kilometern zwischen Einsatzort und Wohnort kann von einer Nächtigung auch ohne Nachweis ausgegangen werden und entfällt hier für den Arbeitgeber die Verpflichtung, zu überprüfen, ob der Arbeitnehmer tatsächlich genächtigt hat.

Liegt eine einheitliche Dienstreise vor und zahlt der Arbeitgeber im Zuge dieser Dienstreise durchgehend Tages- und Nächtigungsgelder, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann nicht steuerbar, wenn der Arbeitnehmer an arbeitsfreien Tagen zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung").

Im Zuge der Prüfung wurde nun festgestellt, dass den im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmern das im Kollektivvertrag für die Arbeiter im Baugewerbe normierte Übernachtungsgeld für jeden Tag der Beschäftigung, d.h. auch während einesurlaubes oder Krankenstandes, an Wochenenden und Feiertagen, unabhängig von einer tatsächlichen Nächtigung, steuerfrei zur Auszahlung gebracht wurde. Die Behandlung der Übernachtungsgelder als steuerfreier Auslagenersatz erfolgte demzufolge auch beim Einsatz in der Werkstatte im ortsfesten Betrieb und auf Baustellen im Nahbereich des Unternehmens. Dies mit der Begründung, dass die Arbeiten zum weit überwiegenden Teil in ***4*** angefallen sind und sich einige Mitarbeiter daher Wohnungen in ***4*** angemietet und diese dann auch an Arbeitskollegen untervermietet haben, sodass für die Arbeitnehmer de facto ganzjährig Kosten für die Unterbringung angefallen sind.

Dieser Argumentation konnte bereits bei der letzten GPLA nicht gefolgt werden, nicht zuletzt deshalb, weil laut den Angaben mehrerer Arbeitnehmer die Heimfahrt (zumindest an den Firmensitz) mit firmeneigenen Fahrzeugen erfolgte und überdies die tatsächlichen Quartierkosten, sprich (Unter)Miete, mit angegebenen € 150,00 pro Monat jedenfalls niedriger

waren als es das pauschale Nächtigungsgeld für die Zeiten, in denen tatsächlich genächtigt wurde, gewesen wäre.

Dazu ist zweifelsfrei noch anzumerken, dass bei Unterbrechungen des Einsatzes in ***4*** durch Arbeiten im ortsfesten Betrieb bzw. auf betriebsnahen Baustellen wohl keine einheitliche Dienstreise im Sinne der Durchzahlerregelung mehr vorliegen kann.

Gegen die Nachforderung der Abgabenbehörde wurde zwar Beschwerde erhoben (über die bis dato noch nicht entschieden ist), die Vorgangsweise wurde aber nur noch bis Mai 2014 (Juni 2014 im Falle des Dienstnehmers Blaschek) unverändert beibehalten, ab diesem Zeitpunkt dann die Quartiere in ***4*** vom Betrieb angemietet und den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt (Nächtigungsgelder wurden ab diesem Zeitpunkt natürlich nicht mehr ausbezahlt).

Im Zuge dieser Prüfung wurden daher die bis Mai bzw. Juni 2014 ausbezahlten Nächtigungsgelder in dem Ausmaß der Lohnsteuer-, DB- und DZ-Pflicht unterworfen, als sie nicht von den im ersten Absatz angeführten Befreiungsbestimmungen erfasst sind.

Kostenanteil der privaten Nutzung firmeneigener Kfz durch die wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer:

Wird dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Firmen-KFZ zur Verfügung gestellt und benutzt er dieses auch für Privatfahrten oder für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb, so liegen auch hier sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor. Ab Januar 2015 ist dabei insbesondere zu beachten, dass wenn das Firmen-Kfz dem Gesellschafter-Geschäftsführer zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht und die Gesellschaft nicht von der in Rz 79 der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch macht, den Vorteil durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung (BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung) zu bewerten, der Vorteil in Höhe der der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten KFZ-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes als sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 anzusetzen ist. Den beiden zu je 50% am Firmenvermögen beteiligten Geschäftsführern der Gesellschaft, Herrn ***5*** und Herrn ***6*** (dessen Funktion und Beteiligung wurde im Firmenbuch mit 25.02.2017 gelöscht) stand im Prüfzeitraum jeweils ein Firmenfahrzeug zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung, konkret ein Audi Q5 Quattro 3.0 TDI für Herrn ***7***, ein BMW X5 3.0d bzw. danach ein Audi A8 für Herrn ***8***. Für die private Nutzung dieser Fahrzeuge wurde für jeden der beiden Geschäftsführer 5% der Kraftfahrzeugkosten (gesamte Kosten unter Abzug der Luxustangente) ermittelt und dem jeweiligen Verrechnungskonto angelastet. Fahrtenbücher wurden mit der Begründung nicht geführt, dies sei früher jahrelang geschehen und hätte sich nie ein höherer Privatanteil als eben diese 5% ergeben.

Diese Vorgangsweise und die sich dadurch ergebende Höhe des errechneten Privatanteiles wurde bereits bei der letzten GPLA beanstandet und die Nebenabgaben auf Basis des Differenzbetrages zwischen den von den Geschäftsführern getragenen Kosten und dem in Anlehnung an die Sachbezugswerte-Verordnung in Höhe von € 7.200,00 pro Jahr gemäß § 184 BAO geschätzten Privatanteil nachgefordert. Dies mit der Begründung, dass sich dadurch ein Anteil an der privaten Nutzung von in etwa 25% ergibt, der eher den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht als ein Anteil von lediglich 5%. Gegen die Nachforderung der Abgabenbehörde wurde Beschwerde erhoben (über die bis dato noch nicht entschieden ist), die Vorgangsweise dementsprechend nicht geändert. Im Zuge dieser Prüfung wurden daher:

- für die Kalenderjahre 2013 und 2014 die Nebenabgaben wieder auf Basis des Differenzbetrages zwischen den von den Geschäftsführern getragenen Kosten und dem in Anlehnung an die Sachbezugswerte-Verordnung in Höhe von € 7.200,00 pro Jahr (Anm.: die Erhöhung des Sachbezugswertes ab März 2014 wurde dabei außer Ansatz gelassen) gemäß § 184 BAO geschätzten Privatanteil,
- für die Kalenderjahre 2015 und 2016 die Nebenabgaben auf Basis des Differenzbetrages zwischen den von den Geschäftsführern getragenen Kosten und den der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten KFZ-Kosten (betriebliche und nicht betriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes nachgefordert.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und erließ unter Hinweis auf den Bericht und allenfalls der Niederschrift über die Schlussbesprechung als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden wird auf die Begründung in den Beschwerden vom 15.4.2014 das die Jahre 2008 bis 2012 betreffende Prüfungs- bzw. Beschwerdeverfahren verwiesen. Außerdem lege die Behörde nicht dar, inwieweit überhaupt die Voraussetzungen für die Erlassung der Bescheide vorliegen würden. In der Bescheidbegründung sei nicht mit einem Wort dargelegt, welche Tatsachen, die nicht schon bei der letzten Prüfung gegeben gewesen wären, neu hervorgekommen seien. Aufgrund der Begründungsmängel, der Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen und mangels fehlerhafter Schätzung sowie fehlender Begründung der Ermessensübung für die Schätzung werde beantragt, sämtliche Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben und in ihrem Bestand zur Gänze zu beseitigen. Mündliche Verhandlung werde beantragt.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung wird nach Darlegung des Verfahrensganges und des Sachverhaltes bezüglich des von der Bf vorgebrachten Fehlens der Voraussetzungen für die Erlassung der Bescheide zusammenfassend darauf hingewiesen, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis gehabt habe, stehe der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Bezüglich des Anteils der Privatnutzung der firmeneigenen Kfz wird ausgeführt, dass die Berechnung des Dienstgeberbeitrages immer von den „Bruttobezügen“ erfolgen würde. Daher seien Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht von vorneherein abzuziehen (Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 43, Rz 45). Als "Bruttobezüge" seien beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art mit dem Begriff der Betriebseinnahmen gleichzusetzen. Betriebseinnahmen seien betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH 17.10.1991, 89/13/0261). Nicht zu den Betriebseinnahmen würden durchlaufende Posten zählen. Hinsichtlich eines Firmen-Kfz würden Betriebseinnahmen grundsätzlich in der Höhe des unternehmensrechtlichen Ansatzes vorliegen. Die Kürzung durch die PKW-Angemessenheits-VO stelle lediglich eine Betriebsausgabenbeschränkung gemäß § 20 EStG 1988 dar und habe auf die Betriebseinnahmen keinen Einfluss. Eine steuerliche Kürzung in der Mehr-Weniger Rechnung der GmbH habe somit keinen Einfluss auf Ebene des Gesellschafter-Geschäftsführers. Ganz im Gegenteil würden die auf den über das angemessene Ausmaß zugewendeten Vorteil entfallenden Steuerfolgen von der GmbH (zusätzlich) übernommen werden. Als Sachbezüge seien somit auch solche Bezüge anzusetzen, die eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütung der bei ihm angefallenden Betriebsausgaben gewährt (vgl erstmals VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260, und zuletzt VwGH 19.03.2013, 2012/15/0212).

Eine verbindliche Festlegung von Sachbezugswerten, wie sie im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Sachbezugswerteverordnung normiert sind, existiere im Rahmen der selbständigen Einkünfte für die beschwerdegegenständlichen Jahre nicht. Für geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG würden keine Bedenken bestehen, wenn dieser Vorteil entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 in der jeweils geltenden Fassung oder durch Ansatz der der Gesellschaft entstandenen auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten erfasst werde (vgl. Info des BMF zum KommStG vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011, Rz 79). Für Zeiträume ab 1.1.2018 komme auch für den Bereich der Lohnnebenkosten die Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (BGBl. II Nr. 70/2018) zur Anwendung.

Unstrittig sei, dass die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum keine Fahrtenbücher geführt hätten bzw. keinerlei Unterlagen vorlegten, aus welcher der Anteil der betrieblichen und privaten Fahrleistung abzuleiten gewesen wäre. Der Umfang der betrieblichen bzw. privaten Nutzung sei jedoch grundsätzlich nachzuweisen bzw. anderweitig glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.11.1982, 81/13/0194, VwGH 16.4.1991, 90/14/0043). Wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt bzw. berechnet werden könnten, so seien sie iSd § 184 BAO zu schätzen. Die Schätzungsbefugnis erstrecke sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach, auch auf den

Sachverhalt dem Grunde nach. Ziel der Schätzung sei, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen. Wer zur Schätzung Anlass gebe und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirke, müsse die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; Ritz, BAO⁶ § 184 Rz 2). Im Schätzungsverfahren bestehe die Mitwirkungspflicht der Partei (vgl. VwGH 17.10.1991, 91/13/0090; 19.3.2008, 2008/15/0017; Ritz, BAO⁶ § 184 Rz 19). Die Wahl der Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es sei jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO⁶ § 184 Rz 12 mwN). Im gegenständlichen Fall seien seitens der Gesellschafter-Geschäftsführer keinerlei Aufzeichnungen über die betriebliche und private Nutzung der ihnen ausschließlich zur Verfügung stehenden Fahrzeuge geführt worden. Da keine Nachweise für den Anteil der Privatfahrten vorliegen würden, sei dieser im Schätzungswege gemäß § 184 BAO zu ermitteln. Die Bf rüge zwar die Schätzung der Behörde in Anlehnung an die Sachbezugswerteverordnung mit einer angenommenen Privatnutzung in Höhe von 25 %, bringe aber hinsichtlich der von ihr selbst vorgenommenen Schätzung eines Privatanteils von nur 5 % nach Abzug der Luxustangente lediglich vor, dass früher jahrelang Fahrtenbücher geführt und dabei immer gleichbleibende Werte von ca. 5 Prozent Privatanteil ermittelt worden seien, ohne jedoch die entsprechenden Aufzeichnungen vorzulegen oder genauere Angaben zu machen. Darüber hinaus bringe die Bf in ihrem Vorlageantrag vom 25.02.2015 hinsichtlich der Jahre 2008 bis 2012 vor, dass schon in der GPLA-Prüfung für die Jahre 2001 - 2005 der geschätzte 5 prozentige Privatanteil erörtert und seitens des damaligen Prüforgans der Gebietskrankenkasse nicht bemängelt worden sei. Dem sei entgegen zu halten, dass die Bf erst im Jahr 1999 gegründet worden sei und somit zum damaligen Zeitpunkt gar noch nicht jahrelang Fahrtenbücher mit einer derart hohen Kontinuität geführt haben könne, dass diese für sämtliche weitere Jahre weiter wirken würde. Spätestens seit der letzten GPLA-Prüfung für die Jahre 2008 bis 2012 hätte es der Bf klar sein müssen, dass die von ihr angesetzten 5 % für die Finanzverwaltung nicht nachvollziehbar erscheinen und entsprechende Nachweise wie Fahrtenbücher führen können, um diese in den weiteren Verfahren vorzulegen. Bei den zur privaten Nutzung verwendeten PKW handelte es sich um durchwegs hochpreisige Autos (Audi Q5 Quattro 3.0 TDI, BMW X5 3.0d, Audi A8). Darüber hinaus seien zum Teil, vor der Ermittlung des Privatanteils von 5 %, die steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannte Luxustangente abgezogen worden, sodass sich in Relation der tatsächlichen von der Bf getragenen Betriebsausgaben noch ein viel geringerer Wert des Privatanteils ergebe. Stelle man die von der Bf berücksichtigten Werte den tatsächlichen Werten vor Abzug der Luxustangente gegenüber ergebe sich für die verfahrensgegenständlichen Jahre ein Prozentsatz zwischen 3,15 und 4,08%.

Hinsichtlich der gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg – in Anlehnung an die Sachbezugswerte-Verordnung - ermittelten Privatnutzung in einem Ausmaß von rund 25 % für die Jahre 2013 und 2014 werde auf die umfangreichen Ausführungen im Bericht zur GPLA 2013 - 2016 der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vom 01.03.2018, den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 09.03.2018 sowie insbesondere auf das Vorverfahren für die Jahre 2008 - 2012 verwiesen.

Die Bemessungsgrundlagen seien im Rahmen der GPLA für die Jahre 2013 und 2014 bei jedem der beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer um die Differenz in Anlehnung an die damaligen Werte der Sachbezugswerteverordnung auf EUR 7.200,00 pro Jahr erhöht worden. Für die Jahre 2015 und 2016 seien im Rahmen der GPLA die Nebenabgaben auf Basis des Differenzbetrages zwischen den von den Geschäftsführern getragenen Kosten und den der GmbH tatsächlich entstandenen gesamten KFZ-Kosten (betriebliche und nichtbetriebliche) auf Basis des unternehmensrechtlichen Ansatzes berechnet worden. Diese Vorgehensweise sei in Hinblick auf VwGH 19.04.2018, Ro 2018/15/0003, zu korrigieren. Ein Privatanteil in Höhe von 25 % sei wesentlich wahrscheinlicher und lebensnaher, als der von der Bf ursprünglich angenommene geringe Anteil von tatsächlich nur 3,15 % - 4,08 %, und komme dem inneren Wahrheitsgehalt den tatsächlichen Gegebenheiten mit hoher Wahrscheinlichkeit sehr nahe. Es seien sohin die Bemessungsgrundlagen für sämtliche verfahrensgegenständlichen Jahre unter Anwendung des § 184 BAO auf einen geschätzten Privatanteil von 25 % der tatsächlichen Kosten angepasst worden.

Zum strittigen Punkt der unversteuert ausbezahlten Nächtigungsgelder werde auf § 9 Abs. II lit a des Kollektivvertrages für die Arbeiter im Baugewerbe (in der Bauindustrie) verwiesen. Demnach erhalten Arbeitnehmer für den Fall, dass der Arbeitgeber keine zeitgemäße Unterkunft zur Verfügung stellt, unter den Voraussetzungen des Abschnittes I Z 5 und 6 ein Übernachtungsgeld sofern eine auswärtige Übernachtung tatsächlich stattfindet und auch nachgewiesen wird. Gemäß § 9 Abs I Z 5 ist eine Übernachtung jedenfalls dann erforderlich und gilt der Auftrag zur Übernachtung als erteilt, wenn die Wegstrecke zwischen Baustelle und Wohnort mindestens 100 km beträgt oder die Heimfahrt zum Wohnort nachweislich nicht zugemutet werden kann. Gemäß § 9 Abs I Z 6 gilt für Arbeitnehmer, die am ständig ortsfesten Betrieb, für den sie aufgenommen wurden, Arbeitsleistungen erbringen, sofern ihr Wohnort mindestens 100 km vom ständig ortsfesten Betrieb entfernt ist oder eine auswärtige Übernachtung erforderlich ist und die Heimfahrt zum Wohnort nachweislich nicht zugemutet werden kann oder der Arbeitgeber den Auftrag zur Übernachtung erteilt hat.

Sofern diese Voraussetzungen erfüllt seien, sei dieses Übernachtungsgeld gemäß § 26 Abs. 4 lit c iVm § 3 Abs. 1 Z 16b EStG, § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG steuer- bzw. beitragsfrei. Gleichmaßen entfalle die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 Abs. 4 lit c FLAG), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 WKG) sowie der Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 2

lit c KommStG). Voraussetzung für die Steuerfreiheit des Übernachtungsgeldes sei jedenfalls eine tatsächliche Nächtigung, wobei diese grundsätzlich nachzuweisen sei. Erst bei Entfernungen von mindestens 120 Kilometern zwischen Einsatzort und Wohnort könne von einer Nächtigung auch ohne Nachweis ausgegangen werden, der arbeitsrechtliche Anspruch bestehe aber nur bei einer tatsächlichen Nächtigung (vgl. Wiesinger, Kollektivverträge der Bauwirtschaft Kurzkommentar² § 9 Dienstreisevergütungen Rz 51). Wie bereits ausgeführt, solle nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages der Arbeitgeber primär das Quartier unentgeltlich überlassen werden. Nur wenn der Arbeitgeber keine zeitgemäße Unterkunft zur Verfügung stellt, haben Arbeitnehmer Anspruch auf das Übernachtungsgeld, vorausgesetzt, dass die Übernachtung auch tatsächlich stattfindet und nachgewiesen wird. Ist ein Übernachtungskostenbeleg nicht vorhanden, so sei demnach die Übernachtung mit dem Formular Anhang IV des KV zu bestätigen. Solche Bestätigungen wurden nicht vorgelegt. Ist der Arbeitnehmer nicht in der Lage, um diesen Betrag ein Quartier zu finden, sind aufgrund der Bestimmungen des KV die tatsächlich erforderlichen Übernachtungskosten gegen Beleg zu vergüten, wobei nicht notwendige Mehrausgaben zu vermeiden sind. Die Vergütung der tatsächlichen Kosten stehe dem Arbeitnehmer nur dann zu, wenn der Arbeitgeber ihm kein Quartier zur Verfügung stellt und die Nächtigungskosten den in Z 1 genannten Betrag übersteigen. Unter Beleg ist eine den steuerrechtlichen Formvorschriften entsprechende Rechnung zu verstehen (vgl. Geschäftsstelle Bau der WKO, Rundschreiben Nr 49 vom 18.08.2009, Dienstreisevergütungen nach dem Bau-KV, ARD 5983/3/2009).

Wenn eine einheitliche Dienstreise vorliege und der Arbeitgeber im Zuge dieser Dienstreise durchgehend Tages- bzw. Nächtigungsgelder zahlt, so würden diese Tages- und Nächtigungsgelder nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG auch dann nicht steuerbar bleiben, wenn der Arbeitnehmer an arbeitsfreien Tagen zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gelte allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigen und die Heimfahrt auf eigene Kosten übernehmen würde (Durchzahlerregelung). Die Durchzahlerregelung könne im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen, zumal die Steuerfreiheit in solchen Fällen nur dann bestehe, wenn während der Woche tatsächlich außer Haus genächtigt wird und die Heimfahrt am Wochenende auf eigene Kosten erfolge. Tatsächlich sei die Heimfahrt der Arbeitnehmer, zumindest an den Firmensitz, mit firmeneigenen Fahrzeugen der Bf erfolgt. Wie die Bf in ihrer Beschwerde vom 15.04.2014 - auf welche in der gegenständlichen Beschwerde verwiesen wurde - selbst ausführt bzw. von Mitarbeitern ausgesagt wurde, seien die Fahrten am Freitag mit den firmeneigenen Fahrzeugen erfolgt. Dass diese Fahrten auch dazu gedient haben, um Instandhaltungs- und Reparaturarbeiten bzw. Austausch von Maschinenteilen durchzuführen, ändere nichts an der Tatsache, dass dadurch den Arbeitnehmern keine Kosten entstanden sind, da sie erst unmittelbar von dort, nämlich dem Betrieb in ***9***, (zB mit dem eigenen KFZ) die Heimfahrt zum Familienwohnsitz angetreten sind. Die Auszahlung des Übernachtungsgeldes sei auch für Tage erfolgt, an denen im ortsfesten Betrieb bzw. auf betriebsnahen Baustellen

gearbeitet worden sei sowie für sämtliche Wochenenden, Feiertage, Krankenstände, Urlaube etc. Nachdem das Übernachtungsgeld für jeden Tag der Betriebszugehörigkeit und somit bei ganztägiger Beschäftigung an 365 Tagen im Kalenderjahr steuerfrei ausbezahlt worden sei, seien jene Tage ohne tatsächliche Nächtigung bzw. durchgezählte Tage trotz übernommener Fahrtkosten (wie zB für Urlaub, Krankenstand, Wochenenden, Feiertagen, Tage im Nachbereich und im ortsfesten Betrieb) der Lohnsteuer bzw. Lohnnebenkosten zu unterwerfen. Da keine tatsächliche Nächtigung erfolgt sei, bestehe somit auch kein arbeitsrechtlicher Anspruch und dadurch keine begünstigte steuerliche Behandlung.

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wird als Begründung auf das Vorbringen bezüglich des die Jahre 2008 bis 2012 betreffenden Beschwerdeverfahrens verwiesen. Mangels neu hervorgekommener Tatsachen werde beantragt sämtliche angefochtenen Bescheide in ihrem Bestand zu beseitigen. Im Falle einer anderen Beurteilung durch das Gericht werde beantragt, sämtliche angefochtenen Bescheide zur Gänze wegen Verfahrensmängel und wegen Rechtswidrigkeit ihrer Inhalte in ihrem Bestand zu beseitigen. Weiters wurde der Antrag auf Entscheidung vor dem Senat und auf mündliche Verhandlung gestellt.

Am 6.12.2022 fand die von der Bf beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die mit Gesellschaftsvertrag vom ***10***.1999 gegründete bf GmbH wurde am ***11***.1999 in das Firmenbuch eingetragen und ist im Geschäftszweig ***3*** 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 bzw. 2008 bis 2012 keine geführt bzw. vorgelegt.

Die Bf GmbH hat ihren Betriebssitz in ***9***. Ihre Mitarbeiter haben ihre Familienwohnsitze hauptsächlich im Umkreis des Firmensitzes. Die Baustellen der Bf befinden sich zu ca. 80% in ***4*** und im Großraum ***4***. Die Entfernung zwischen dem Firmensitz und ***4***

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 ***4*** 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 durchschnittlich ca. 12,00 €, 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) un versteuert ausbezahlt. Diese Vorgangsweise wurde bis Mai 2014 bzw. bei einem Dienstnehmer bis Juni 2014 beibehalten. Ab diesem Zeitpunkt wurden die Quartiere in ***4*** von der Bf angemietet und den Dienstnehmern zur Verfügung gestellt. Nächtigungsgelder wurden ab diesem Zeitpunkt keine ausbezahlt. Das Taggeld hingegen zahlte die Bf nur für die Zeit der tatsächlichen Arbeitsleistung und in der dafür vorgesehenen Höhe un versteuert 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. Hiebei 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 selbst zu berechnender 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 arbeitgeberbeigenen 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 Nachhausefahrten 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 2013 bis 2016.

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 unversteuert 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 2013 bis 2016 wie auch in den Jahren der vorangegangenen Lohnabgabenprüfung über die Jahre 2001 bis 2005 und 2008 bis 2012 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 Teilstrich 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. In der Beschwerdeentscheidung vom 10.7.2018 wurde ein Privatanteil von 25% der Aufwendungen für das jeweilige Fahrzeug angenommen. Mit dem Hinweis, dass ein Privatanteil von 25% wesentlich wahrscheinlicher und lebensnaher sei, als der von der Bf angenommene Anteil, werden jedoch ebenfalls keine für eine Schätzung gemäß § 184 BAO verpflichtend vorgesehenen Schätzungsgrundlagen genannt.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 11.7.1995, 91/13/0145, einem Ansatz eines Privatanteils von 20% jedoch nicht widersprochen, obwohl der Abgabepflichtigen über ein privates 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 ***4*** 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 ***9*** 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 ***4*** gelegenen Baustellen und den erforderlichen häufigen Fahrten vom Betriebssitz in ***9*** 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 Beschwerdevorentscheidung 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 bzw. eines Privatanteils von 25% 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.

Die Berechnung des 15%igen Kostenanteils erfolgte auf Basis der in der Beschwerdeentscheidung vom 10.7.2018 ausgewiesenen Beträge. 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 (alle Beträge in Euro):

5 Audi Q5 ***12***	2013	2014	2015	2016
Gesamte Kfz-Kosten	25.444,20	26.774,73	15.028,23	14.901,61
Davon 15%	3.816,63	4.016,21	2.254,23	2.235,24
Abzgl. Entrichteter Kostenbeitrag	-843,84	-910,94	-613,26	-606,93
Privatanteil BFG	2.972,79	3.105,27	1.640,97	1.628,31

6 BMW X5/Audi A8 ***13***	2013	2014	2015	2016
Gesamte Kfz-Kosten	30.992,61	21.681,47	15.131,07	13.692,08
Davon 15%	4.648,89	3.252,22	2.269,66	2.053,81
Abzgl. Entrichteter Kostenbeitrag	-1.260,88	-1.084,07	-756,55	-684,60
Privatanteil BFG	3.388,01	2.168,15	1.513,11	1.369,21

Privatanteile lt BFG gesamt	6.360,80	5.273,42	3.154,08	2.997,52

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

2013

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2013	487.518,00
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt	-12.295,28
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	6.360,80
Bem. Grl. für den DB und DZ 2013 lt BFG	481.583,52

2014

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2014	488.019,33
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt	-12.404,99
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	5.273,42
Bem. Grl. für den DB und DZ 2014 lt BFG	480.887,76

2015

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2015	417.875,33
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt	-28.789,49
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	3.154,08
Bem. Grl. für den DB und DZ 2015 lt BFG	392.239,92

2016

Bem. Grl. für den DB und DZ lt angefochtenem Bescheid 2016	449.846,44
Abz. Privatanteile Kfz lt GPLA gesamt	-27.302,16
Zuz. Privatanteile Kfz lt BFG gesamt (15%)	2.997,52
Bem. Grl. für den DB und DZ 2016 lt BFG	425.541,80

Aus der verminderten Bemessungsgrundlage errechnet sich folgender DB und DZ:

Jahr	Bem. Grl. lt BFG	DB lt BFG	DZ lt BFG
2013	481.583,52	21.671,25	1.878,18

2014	480.887,76	21.639,95	1.875,46
2015	392.239,92	17.650,80	1.529,74
2016	425.541,80	19.149,38	1.659,61

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 ***4*** 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 Reisekostenersätze 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 ***9*** keine Kosten entstanden. Nach den Angaben der Bf und den Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung reisten die Mitarbeiter der Bf in der Regel am Montag zu Baustellen im Großraum ***4***, übernachteten dort 4-mal pro Woche, und reisten am Freitag mit den Firmenfahrzeugen wieder zurück zum Betriebssitz nach ***9***.

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 hiefür nur 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 ***4*** selbst Wohnungen angemietet hätten und einen Schlafplatz wiederum an die übrigen Arbeitskollegen um ca. 150 € untervermietet hätten, ist auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung 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 festgesetzten **Säumniszuschlägen** betreffend Lohnsteuer 2013 2016:

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.

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

Die Festsetzung der Säumniszuschläge ist daher - dem Grunde nach - zu Recht erfolgt.

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