

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Effizient Steuerberatung OG, Murlingengasse 58/1/6, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 23. Juli 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 24. Juni 2019 betreffend Haftungsbescheid Lohnsteuer sowie betreffend Abgabenbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 01.2015-12.2017 sowie Säumniszuschläge zur Lohnsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt ein Kleintransportgewerbe, welches das Entrümpeln von Wohnungen sowie ein Umzugsservice umfasst. Wenn die Auftragslage gering ist, wird die Bf als Subunternehmerin für größere Transportunternehmen tätig.

Im Rahmen der **Prüfung der lohnabhängigen Abgaben** wurde neben anderen nicht bekämpften Änderungen und Abfuhrdifferenzen festgestellt

- dass bei einigen Dienstnehmern noch ein Urlaubsanspruch vorhanden gewesen sei. Im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses gebühre dem Dienstnehmer für noch nicht verbrauchten Urlaub eine Urlaubersatzleistung. Für die Berechnung der Urlaubersatzleistung sei der aktuelle Bezug heranzuziehen. Die Berechnung der Urlaubersatzleistung erfolgte nur in der Sozialversicherung und in der betrieblichen

Mitarbeitervorsorgekasse. Es erfolgte **keine** Nachverrechnung in der Lohnsteuer, beim Dienstgeberbeitrag und beim Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie bei der Kommunalsteuer.

- dass auf den Lohnkonten für jeden Tag von Montag bis Freitag (ohne Feiertage) unabhängig von der tatsächlichen Dauer einer allfälligen Dienstreise täglich 17,44 Euro an Taggeldern steuerfrei ausbezahlt worden waren. Bis zum Jahr 2016 waren die Taggelder für jeden Wochentag ohne Feiertag bezahlt worden. Erst ab 2017 waren für den Monat August keine Taggelder bezahlt worden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müsse über alle im § 26 EStG erfassten Arbeitgeberleistungen einzeln abgerechnet werden. Beim Ersatz von Reisekosten durch Pauschbeträge habe der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreiem Nachweis belegte Reisekostenentschädigungen dürften als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vorgenommenen Lohnsteuerabzuges müsse jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein. Diese Voraussetzungen seien bei der Bf nicht erfüllt. Die Vergütungen würden nicht aus Anlass einer Dienstreise bezahlt, sie stünden vielmehr jedem Bediensteten zu, der überwiegend außerhalb der Dienststelle eingesetzt sei. Der monatliche Pauschbetrag würde unabhängig davon gewährt, ob der einzelne Dienstnehmer in dem betreffenden Monat überhaupt eine Dienstreise unternommen habe. Der Pauschbetrag stand nach dem Ergebnis des Verfahrens auch in Zeiten des Krankenstandes oder sonstiger dienstlicher Abwesenheiten zu. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die bezahlten Tagesgelder daher nicht steuerfrei. Pauschale Reisekostenersätze seien als Arbeitslohn steuerpflichtig. Sie wurden daher in die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Das Finanzamt erließ **Haftungs- und Abgabenbescheide** betreffend die nachverrechneten Lohnabgaben für die Jahre 2015 bis 2017 samt Bescheiden betreffend Säumniszuschlägen.

Gegen diese Bescheide wurde **Beschwerde** erhoben. Die Bf führte darin aus:

Die Bf habe im Prüfungszeitraum durchschnittlich 10 bis 15 Kleinlastkraftwagen eingesetzt, wobei stets ein Fahrer mit einem oder mehreren Helfern eingesetzt gewesen sei. Der Personalstand habe 10 bis 15 Fahrer sowie 20 bis 25 Helfer betragen. Die Fahrer seien mit 40 Wochenstunden, die Helfer als geringfügig beschäftigte Dienstnehmer angemeldet gewesen, die fallweise bei Bedarf zum Transportieren von Möbeln gebraucht worden seien. Die Arbeitnehmer seien vorwiegend im Großraum Wien immer außerhalb des Firmensitzes eingesetzt gewesen. Wenn die Zahl der eigenen Aufträge geringer gewesen sei, habe die Bf als Subunternehmer für größere Transportunternehmen gearbeitet.

Im Kollektivvertrag für das Güterbeförderungsgewerbe werde bestimmt, dass als Abgeltung für den erhöhten Lebensaufwand bei Fahrtätigkeit oder Dienstleistungen außerhalb des Dienstortes Tages- und Nächtigungsgelder gewährt würden.

Das Tagesgeld betrage 26,40 Euro pro Kalendertag. Dauere die Fahrtätigkeit oder die Abwesenheit vom Dienstort mehr als drei Stunden, gebühre für jede angefangene Stunde $\frac{1}{12}$ des Tagesgeldes, bis drei Stunden Fahrtätigkeit oder Abwesenheit gebühre kein Tagesgeld. Im Fall einer Nächtigung gebühre ein Nächtigungsgeld von 15 Euro. Stehe dem Dienstnehmer eine Schlafkabine nicht zur Verfügung, würden die tatsächlichen, durch Rechnung nachgewiesenen Kosten vergütet. Aus dieser Vorschrift folge, dass für jeden Dienstnehmer, der mehr als 3 Stunden am Tag arbeite, pro Stunde das anteilige Tagesgeld als Kostenersatz für den erhöhten Lebensaufwand zwingend abzurechnen sei.

Wer die Praxis des Umzugsgewerbes (hoher Konkurrenzdruck, niedrige Verkaufssätze) kenne, werde wissen, dass die Dienstnehmer ständig im Einsatz sein müssten und sich nicht im Büro aufhalten könnten. Für die Nichtleistungszeiten (Urlaub, Krankenstand und Feiertage) seien keine begünstigten Taggelder abgerechnet worden.

Obwohl den Prüfungsorganen klar gewesen sei, dass die Abgabefreiheit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeben gewesen sein müsse, haben sie die Ansicht vertreten, dass die Dienstreisen penibel aufgezeichnet werden müssten. Von den Prüfern sei damit gefordert worden, dass die Fahrer alle Fahrten am Tag aufzeichnen sollten und für jede Fahrt die Taggelder getrennt abrechnen sollten. Diese Vorgangsweise sei vollkommen praxis- und realitätsfremd.

Die Nachrechnung der Urlaubersatzzeiten sei nicht dargelegt worden und sie sei nicht nachvollziehbar.

Die im Rahmen der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben nachverrechneten Beträge seien rechtswidrig. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Das Finanzamt entschied mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**. Begründend führte das Finanzamt aus:

Im Zuge der Beschwerde wurde der Sachverhalt noch einmal geprüft. Wie aus den Lohnkonten ersichtlich sei, wurden für jeden Tag von Montag bis Freitag (ohne Feiertage) unabhängig von der tatsächlichen Dauer einer allfälligen Dienstreise 17,44 Euro täglich an Taggeldern steuerfrei ausbezahlt. Erst ab dem Jahr 2017 wurden laut den vorliegenden Lohnkonten für den Monat August 2017 keine Taggelder gewährt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes müssten alle im § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen einzeln abgerechnet werden. Beim Ersatz von Reisekosten nach Pauschbeträgen müsse der Nachweis durch Belege dem Grunde nach erfolgen. Nur mit

einwandfreiem Nachweis belegte Reisekostenentschädigungen dürften als steuerfrei behandelt werden. Dies müsse für die Abgabenbehörde jederzeit leicht nachprüfbar sein (VwGH 20.6.2000, 98/15/0068).

Die Leistung des Arbeitgebers sei Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise, also der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck. Eine solche Konkretisierung habe bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde zu liegen (vgl VwGH 19.9.1989, 89/14/0121).

Die im gegenständlichen Fall als Taggelder angeführten Zahlungen seien jedoch nicht aus Anlass einer Dienstreise gewährt worden. Vielmehr stünden diese jedem in einem bestimmten Bereich tätigen Bediensteten zu, der überwiegend außerhalb der Dienststelle eingesetzt sei. Der monatliche Pauschbetrag werde unabhängig davon gewährt, ob der betreffende Dienstnehmer in diesem Monat überhaupt eine Dienstreise unternommen habe. Dieser Pauschbetrag stehe auch im Falle eines Krankenstandes oder sonstiger Abwesenheit zu. Dass der monatliche Pauschbetrag in der gewährten Höhe nach der Lebenserfahrung tatsächlich erreicht werde, ändere nichts daran, dass der Pauschbetrag nicht aus Anlass einer Dienstreise gewährt wurde. Es werde weder einzeln abgerechnet noch gäbe es Nachweise für die gewährten Reisekostenentschädigungen. Es sei für die Behörde kaum überprüfbar, ob die gewährten pauschalen Tagesgelder die bemessenen Tagesgelder aufgrund der Dauer einer Dienstreise gemäß § 26 Abs 4 EStG 1988 nicht überschritten. Sie seien auch kein Ersatz konkreter Aufwendungen. Unter Berücksichtigung der Judikatur seien pauschale Auslagenersätze als Arbeitslohn steuerpflichtig. Nach nochmaliger Überprüfung der Sachlage sei die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

Die Bf beantragte die **Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). In der Begründung wiederholte die Bf ihr Beschwerdevorbringen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde zur Entscheidung vor und beantragte darin die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bf ist im Kleintransportgewerbe tätig.

Ihre Dienstnehmer müssen zur Vornahme ihrer Dienstverrichtungen außerhalb des Firmensitzes tätig werden. Die Einsatzorte ändern sich dabei stetig.

Die Dienstnehmer gelangen mit den Firmenfahrzeugen zu den Einsatzorten. Teilweise müssen sie die Firmenfahrzeuge in einem Bezirk abholen, wo sie ohne zeitliche Begrenzung abgestellt werden konnten und am Ende des Arbeitstages wieder abstellen und von dort ihren Heimweg antreten.

Nach den Aussagen der Dienstnehmer begann der Dienst zu unterschiedlichen Zeiten, welche von den jeweiligen Kunden abhängig waren, und dauerten auch je nach Auftrag unterschiedlich lange.

Die Bf hat keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt, wann und welche Dienstnehmer welche Aufträge mit welchem Zeiteinsatz außerhalb des Firmensitzes ausführten, insbesondere daher, ob und welchen Mitarbeitern an welchen Arbeitstagen für die Fahrten zur auswärtigen Dienstverrichtungen Mehrkosten erwachsen sind.

Die Taggelder wurden in einem Pauschalbetrag in allen Monaten an die Dienstnehmer ausbezahlt. Für die Nichtleistungszeiten (Urlaub, Krankenstand) wurden die begünstigten Taggelder ebenfalls abgerechnet und ausbezahlt.

Die Korrektur der Urlaubersatzleistungen fand keinen Niederschlag in der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht gelangte aufgrund folgender Beweiswürdigung zu dem angeführten Sachverhalt:

Das Prüforgang stellte fest, dass auch für die Abwesenheitszeiten wie Krankenstand oder Urlaub die Bezahlung des Taggeldes erfolgte, und dass es keine Nachweise über die außerhalb des Firmensitzes geleisteten Tätigkeiten und deren Dauer gab.

Die Bf hat in ihrer Beschwerde vorgebracht, dass für die Nichtleistungszeiten (Urlaub, Krankenstand und Feiertage) keine begünstigten Taggelder abgerechnet worden seien.

Das Prüforgang hat im Rahmen der Bearbeitung der Beschwerde den Sachverhalt in dieser Hinsicht auf den Lohnkonten nochmals überprüft und musste feststellen, dass dieses Vorbringen hinsichtlich Abwesenheitszeiten betreffend Krankenstand und Urlaub nicht mit der Sachlage auf den Lohnkonten übereinstimmte. Lediglich ab dem Jahr 2017 wurde pauschal unabhängig von den tatsächlichen Abwesenheitszeiten im Monat August kein Taggeldpauschale verrechnet und bezahlt.

Dieser neuerlichen Feststellung in der Beschwerdeentscheidung ist die Bf nicht entgegengetreten. Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich daher kein Anhaltspunkt, dass die Feststellung des Prüforgans nicht mit den Tatsachen übereinstimmen könnte. Das Gericht folgt daher dieser Feststellung des Prüforgans.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Haftung für Lohnsteuer:

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

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

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort.

In § 3 Abs 1 EStG 1988 wurde mit der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45 Ziffer 16b eingefügt, deren erste beide Sätze lauten (§ 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988):

Von der Einkommensteuer sind befreit: Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrttätigkeit (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 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohnes oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden. Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einem Einsatzort für Montage- und Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Reiseaufwandsentschädigungen nach dieser Bestimmung behandelt werden.

Dienstreisen und die dafür bezahlten Beträge sind belegmäßig nachzuweisen; darunter ist der Nachweis des Vorliegens einer Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 als auch die Einhaltung der betraglichen Beschränkungen zu verstehen. Weiters bezieht sich die Ersatzleistung des Arbeitgebers jeweils auf konkrete Aufwendungen einer bestimmten Dienstreise - also auf die zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und mit einem bestimmten Dienstzweck anfallenden Reisekosten (E 30.01.2003, 99/15/0215; E 27.11.2017, 2015/15/0026). Der Nachweis hat das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise zeitnah darzulegen. Eine nachträgliche Beweisführung kann den Nachweis durch zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen und eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus; die Richtigkeit muss für das Finanzamt stets leicht überprüfbar sein (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068).

Monatlich, ohne den Nachweis einer konkreten Dienstreise, pauschal gewährte Reisekostenersätze sind steuerpflichtig, selbst wenn die betroffenen Dienstnehmer nach der Lebenserfahrung tatsächlich ein von dem Pauschale umfasstes Ausmaß an Dienstreisen antreten. Nichtsdestotrotz wird der monatliche Pauschalbetrag nicht aus Anlass konkreter Dienstreisen gewährt und erfüllt daher nicht die Voraussetzung eines Nachweises dem Grunde nach (E 27.11.2017, 2015/15/0026; EStG, Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 26, Tz 53).

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung sind Reiseaufwandsentschädigungen (Fahrtkostenvergütungen, Tages- und Nächtigungsgelder) nach § 26 Z 4 EStG 1988 (bzw § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988) somit nachzuweisen. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreiem Nachweis belegte pauschale Reisekostenvergütungen dürfen steuerfrei behandelt werden (VwGH 12.1.1983, 81/13/0090; EStG, Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 26, Tz 54).

Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach versteht man dabei einen Nachweis, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die Taggelder und die Fahrtkostenvergütungen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschritten werden. Dies ist durch Datum, Dauer, Ziel und Zweck der Dienstreise dazulegen und entsprechend zu belegen.

Die Leistung des Arbeitgebers ist dabei der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung muss bereits bei der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt gegeben sein und der Zahlung zugrunde liegen. Eine Schätzung von Reisekostenersätzen in Anlehnung an Reisekostenaufzeichnungen anderer Veranlagungsjahre kommt daher nicht in Betracht (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192).

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Aufgrund der Formulierung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988, dass Reiseaufwandsentschädigungen von der Einkommensteuer befreit sind, „soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind“, ist vorrangig das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 zu überprüfen. Es ist daher im Sinne der dazu ergangenen Rechtsprechung festzustellen, ob tatsächlich Dienstreisen vorliegen und es sich daher tatsächlich um Kostenersätze dem Grunde nach handelt, denn nur diese sind steuerfrei. Eine Überprüfung, ob tatsächliche Kosten dem Grunde nach ersetzt wurden, ist nur an Hand von geeigneten Aufzeichnungen des Arbeitgebers festzustellen. Nur aus den Unterlagen kann festgestellt werden, ob und inwieweit es sich um nicht steuerbare oder steuerfreie Kostenersätze handelt.

Die Bf hat weder im Prüfungsverfahren noch im Beschwerdeverfahren Unterlagen oder Aufzeichnungen vorgelegt, aus denen die Frage der tatsächlichen Dienstreisen hinsichtlich Häufigkeit und Dauer zweifelsfrei beantwortet werden kann. Dem Gericht ist es daher nicht möglich, festzustellen, ob die gezahlten Taggelder einen nicht steuerbaren Ersatz von Kosten für Dienstreisen oder steuerpflichtige Lohnzahlung mangels Ersatz von tatsächlichen Kosten darstellen. Die pauschal gewährten Taggelder können daher nicht als steuerfrei behandelt werden.

Nichts Anderes ergibt sich unter der Anwendung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988, da auch in diesem Falle ein Nachweis der tatsächlichen Dienstreisen und Kosten erforderlich ist, um festzustellen, dass es sich bei den gewährten Zahlungen nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn, sondern um steuerfreien Kostenersatz handelt.

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, wurde die Steuerfreiheit auf Grund des fehlenden Nachweises der Dienstreisen verwehrt. Diesbezüglich wurde auch die Sachlage nochmals überprüft und festgestellt, dass die Reisekostenersätze pauschal auch für Zeiten der

Abwesenheit von der Arbeit wie Krankenstand oder Urlaub bezahlt wurden. Diese Feststellung steht in Widerspruch zum Beschwerdevorbringen, welches im Vorlageantrag wiederholt wurde. Die Bf ist im Vorlageantrag dieser Tatsache nicht entgegengetreten, sodass auch das Bundesfinanzgericht davon ausgehen musste, dass diese pauschale Reiskostenvergütung auch für Abwesenheitszeiten bezahlt wurde. Hierbei geht es insbesondere um den Nachweis, dass der betreffende Arbeitnehmer an jenen Tagen, für die der Kostenersatz gewährt wurde, tatsächlich Aufwendungen aus Anlass einer Dienstreise dem Grunde nach tätigen musste, um an den Ort der Dienstverrichtung zu gelangen. Dieser Nachweis ergab sich nicht aus den vorgelegten Lohnunterlagen und wurde dieser auch im späteren Verfahren nicht beigebracht. Das Gericht konnte daher nicht feststellen, ob die Reisekostenvergütungen als Ersatz für entstandenen Mehraufwand für Verpflegung bezahlt wurden und die Tagessätze gemäß § 26 Abs 4 EStG 1988 nicht überschritten wurden.

Die Bf bringt vor, dass die Taggelder den Bediensteten aufgrund der kollektivvertraglichen Vereinbarungen den Dienstnehmern zustünden und steuerfrei zu behandeln seien. Dieser Rechtsansicht wird weder in der Beschwerdevorentscheidung noch in dieser Entscheidung widersprochen. Die Besteuerung dieser pauschalen Taggelder erfolgt allein auf Grund des fehlenden Nachweises, dass tatsächlich Dienstreisen vorgelegen sind und wie lange diese gedauert haben.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs 1 BAO nach Maßgabe des § 201 Abs 2 BAO und muss nach Maßgabe des § 201 Abs 3 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs 2 BAO Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 303 BAO nennt als Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, dass

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG.

Gemäß § 41 Abs 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ), welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten

Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Im gegenständlichen Fall kam erst im Rahmen der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durch die GPLA-Prüfung hervor, dass die Bf für die ausbezahlten Taggeldpauschalen keine ausreichenden Nachweise in den Unterlagen hatte.

Auf § 201 Abs 2 Z 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl Ritz, BAO6, § 201 Tz 38).

Da sich die Selbstberechnung von DB und DZ als unrichtig erwies, kann eine Festsetzung von DB und DZ für die genannten Jahre erfolgen. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

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

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl Ritz, aaO, § 20 , Tz 8 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl Ritz, aaO, § 20 , Tz 7).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen der Bf der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

Säumniszuschlag:

§ 217 Abs 1 BAO bestimmt:

"Wird eine Abgabe ... nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

....

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht entrichtet hat.

....

(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

.....

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist."

Wie dem eindeutigen Wortsinn der zitierten Gesetzesbestimmung zu entnehmen ist, sind Säumniszuschläge bei verspäteter Entrichtung der Abgabenschuld zwingend festzusetzen. Der Behörde ist in diesem Fall kein Ermessen eingeräumt.

Die Bf hätte die Lohnabgaben während der laufenden Lohnzahlung bereits entrichten müssen. Wie den bekämpften Bescheiden entnommen werden kann, ist bis zur Erlassung des Bescheides keine Entrichtung der Steuer erfolgt. Die Säumnis betrug damit mehr als fünf Tage. Der Tatbestand des § 217 Abs 1 und 2 BAO wurde damit verwirklicht und die Voraussetzungen einer ausnahmsweisen Säumnis, bei der keine Verpflichtung zur Verhängung eines Säumniszuschlages entstanden wäre, waren nicht erfüllt. Ein Säumniszuschlag war somit zu verhängen.

Aus diesem Grunde war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Da die Berücksichtigung der Urlaubersatzleistung keinen Niederschlag in den Bemessungsgrundlagen zur Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag fand, erübrigt sich ein Eingehen auf dieses Vorbringen im vorliegenden Beschwerdeverfahren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die im gegenständlichen Verfahren aufgeworfenen Rechtsfragen konnten aufgrund des Wortlautes des Gesetzes und der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.1.1983, 81/13/0090; VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 30.01.2003, 99/15/0215; VwGH 27.11.2017, 2015/15/0026; VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; VwGH 27.11.2017, 2015/15/0026) beantwortet werden. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung lagen somit nicht vor.

Aus diesem Grunde wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Wien, am 14. Februar 2023