

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 7. April 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. März 2022 betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2016 bis 2019 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anlässlich einer den Zeitraum 2016 bis 2019 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellte der Prüfer im Bericht vom 18. März 2022 fest, dass die Beschwerdeführerin (Bf.) an ihre Arbeitnehmer Tages- und Nächtigungsgelder für beruflich veranlasste Reisen ausbezahlt habe. Zur stichprobenartigen Überprüfung der Reisekosten seien die Abrechnungen für alle Arbeitnehmer für das Jahr 2019 und 2016 abverlangt worden.

Die vorgelegten Abrechnungen seien nicht dazu geeignet, die Tages- und Nächtigungsgelder steuerfrei auszusahlen, weil der Ort der Arbeitsverrichtung überhaupt nicht oder nur unzureichend angegeben werde. In der Spalte „Baustelle“ würden sich zum Beispiel solche Einträge finden: „Nächtigung“ „Diäten + N“. Die Summe der in Rechnung gestellten Tages- und Nächtigungsgelder sei auf der Abrechnung in keinem Fall vermerkt worden.

Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen gemäß § 26 Z. 7 EStG 1972 dürften als steuerfrei behandelt werden (vgl. hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1983, 81/13/0090). Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges müsse jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein. Dies sei zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen.

Im Übrigen könne eine nachträgliche Beweisführung den Nachweis durch taugliche zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 89/14/0121). Es erfolge eine Nachverrechnung der Lohnabgaben und Beiträge für die Tages- und Nächtigungsgelder.

Den Prüfungsfeststellungen folgend nahm das Finanzamt die Bf. mit den Haftungsbescheiden vom 18. März 2022 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer betreffend die Jahre 2016 bis 2019 in Anspruch, weiters wurden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für diese Jahre festgesetzt. In der Begründung der Bescheide wurde jeweils auf den Bericht vom 18. März 2022 verwiesen.

Gegen die genannten Haftungsbescheide sowie die Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 7. April 2022, in der zur Begründung zusammengefasst sinngemäß vorgebracht wurde:

1. Plausibilität der Dienstreisen:

- Aus den vorgelegten Rechnungen der Bf. ergebe sich, dass sich die Dienstnehmer zweifellos auf den Baustellen befunden hätten und daher schon die ausbezahlten Reisediäten „gegeben“ gewesen seien. Dies ergebe sich aus den vorgelegten Rechnungen der Bf.
- Vom Prüfer verlangte Aufzeichnungen der Dienstnehmer („auf Bierdeckeln/Blockaufzeichnungen als Schmierzetteln oder sonstiges“) habe es nicht gegeben.
- Die Stundenaufzeichnungen seien für jeden Dienstnehmer von der Sekretärin in eine Liste eingetragen worden; dies nach Bekanntgabe jedes einzelnen Dienstnehmers nach dessen Rückkehr.

2. Überprüfbarkeit:

- Der Prüfer hätte die Ausgangsrechnungen (Baustellenorte) mit den Tages- und Nächtigungsgeldern vergleichen können, um die Richtigkeit zu überprüfen.
- Die Aufteilung der Tages- und Nächtigungsgelder seien auf den Lohnzetteln für den Prüfer ersichtlich gewesen.
- Die Kontrolle habe sich aufgrund der nach jeder Baustellenabrechnung erstellten Ausgangsrechnungen ergeben. Der Prüfer hätte sich bei Sichtung der Unterlagen jederzeit ein umfassendes Bild machen können, indem er die Ausgangsrechnungen (Baustellenort) mit den Tages- und Nächtigungsgeldern verglichen hätte. Er hätte monatelang Zeit gehabt, hier eine Verbindung herzustellen, damit der Nachweis gegeben sei.

3. Rechtliche Ausführungen:

- Die Bf. zitiert in der Folge Rechtsgrundlagen, Lohnsteuerrichtlinien und

Kollektivvertragsbestimmungen, um die steuerfreie Behandlung der Gelder zu begründen.

4. Zusammenfassung und Zusammenhang zwischen Aufzeichnungen und Baustellen:
 - Es bestehe ein direkter Zusammenhang zwischen den von der Sekretärin erstellten Auflistungen und den Baustellen (Monteurleistungen), wodurch die Kontrolle gegeben sei.
 - Die Auflistungen der steuerfreien Tages- und Nächtigungsgelder seien vom Sekretariat aufgrund der Berichte der Monteure erstellt worden, dies nach Befragung und Anweisung der Monteure.
 - Es seien keinerlei Berichte nachträglich erstellt worden.

Mit dem unbeantwortet gebliebenen Ergänzungsersuchen vom 22. Mai 2022 ersuchte das Finanzamt die Bf. erneut um die Beibringung der Reisekostenabrechnungen für den gesamten Prüfzeitraum und wies darauf hin, dass aus den bisher vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei, ob die Dienstreisen vom Wohnort oder der Arbeitsstätte angetreten worden seien, ob zurückgefahren worden sei oder ob es sich bei den in den Stundenaufzeichnungen eingetragenen Zeiten nur um Beginn/Beendigungszeiten auf den einzelnen Baustellen handle. Auswärtige Übernachtungen seien nach dem anzuwendenden Kollektivvertrag nachzuweisen, wenn das Übernachtungsgeld von 15 Euro in Anspruch genommen werde. Für die Finanzbehörde sei nicht ersichtlich bzw. nachvollziehbar, an welchen Tagen genächtigt worden sei, wenn die Bf. diese Nächtigungen nicht ausweise bzw. diese Nachweise nicht bebringe.

Das Finanzamt wies in der Folge die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 18. August 2022 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 29. August 2022 stellt die Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt den Verfahrensakten mit Vorlagebericht vom 28. September 2022 dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist im Geschäftszweig Produktion, Handel und Montage von Fenstern, Türen, Sonnenschutz- und Beschattungssystemen tätig. Sie zahlte in den Jahren 2016 bis 2019 steuerfrei behandelte Tages- und Nächtigungsgelder an ihre Arbeitnehmer aus. Im Rahmen einer den Zeitraum 2016 bis 2019 umfassenden Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurde die Steuerfreiheit dieser Tages- und Nächtigungsgelder nicht anerkannt und es erfolgte eine Nachversteuerung.

Nach Aufforderung des Prüfers im Rahmen der Lohnabgabenprüfung übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. zur Überprüfung der Reisekostenabrechnungen für das Jahr 2019 Aufstellungen in Excel-Tabellenformat, deren Inhalt sich wie folgt darstellte:

Angegeben sind der Name des Monteurs sowie der Kalendermonat (ohne Jahresangabe), darunter ist eine Auflistung mit folgender Spalteneinteilung enthalten:

„[...]“

Von	Bis	Tag	Norm.-Std	Pausen	Baustelle
-----	-----	-----	-----------	--------	-----------

„[...]“

In den Spalten „Von“ und „Bis“ ist die Uhrzeit (in volle Stunden) eingetragen; neben der Tagesangabe in der Spalte „Tag“ enthalten die Spalten „Norm.-Std“ und „Pausen“ Stundenangaben. In der Spalte „Baustelle“ ist beispielsweise „Nächtigung“ oder „Diäten + N“ angegeben oder es fehlt eine Angabe.

Die in Rechnung gestellten Tages- und Nächtigungsgelder sind nicht vermerkt.

Die vorgelegten Unterlagen wurden EDV-unterstützt durch eine Angestellte der Bf. (Sekretärin) anhand der Angaben der Dienstnehmer erstellt.

Nachdem der Prüfer diese Nachweise als nicht ausreichend erachtete, wurden neuerlich tabellenförmige Aufstellungen vorgelegt, die nunmehr in der Spalte „Baustelle“ eine Ortsangabe oder eine Bezeichnung des Abnehmers samt Ortsangabe enthielten.

Weitere Informationen, etwa ob die Dienstreisen vom Wohnort oder von der Arbeitsstätte angetreten wurden, ob es sich um Dienstreisen mit täglicher An- und Rückreise handelte bzw. an welchen Tagen eine Nächtigung erfolgte oder ob die eingetragenen Zeiten die An- und Rückreise beinhalten, gehen aus den übermittelten Aufstellungen nicht hervor.

Zur Überprüfung der Richtigkeit der vorgelegten Aufstellungen ersuchte daraufhin der Prüfer um Vorlage weiterer Belege über die erbrachten Leistungen.

Dem ist die Bf. durch Vorlage von Rechnungen an ihre Kunden nachgekommen. Diese vorgelegten Rechnungen weisen zwar eine Anzahl etwa von „Regiestunden Vorarbeiter“ oder „Regiestunden Monteur“ sowie sonstige pauschalen Abrechnungen aus. Nähere Informationen, welche Arbeitnehmer diese Stunden konkret erbracht haben, sind daraus aber nicht zu entnehmen. Auch erbrachte eine Gegenüberstellung der in den vorgelegten Rechnungen ausgewiesenen „Regiestunden“ keine Übereinstimmung mit den vorgelegten Stundenaufzeichnungen. Damit war auch eine Zuordnung der auf den Lohnzetteln der Dienstnehmer ausgewiesenen Beträge zu einzelnen Dienstreisen nicht möglich.

Hinzu kommt, dass sich die vorgelegten Aufstellungen in zwei Fällen als nachweislich unrichtig erweisen: Am 1. September 2016 um 9:50 Uhr wurden etwa zwei Dienstnehmer der Bf. bei Fenstermontagearbeiten auf einer Baustelle in ***Ort1***, durch Organe der Finanzpolizei

einer Kontrolle unterzogen, wohingegen in den vorgelegten Stundenaufzeichnungen - diese Dienstnehmer betreffend - am 1. September 2016 (von 7:00 Uhr bis 17:00 Uhr) als Ort der Dienstverrichtung („Baustelle“) „***Ort2***“ angegeben ist.

Genauere Arbeitszeitaufzeichnungen oder Tagesgeldaufzeichnungen wurden im Rahmen des Verfahrens trotz Aufforderung der belangten Behörde nicht vorgelegt. Nachweise für tatsächliche Nächtigungen fehlen gänzlich.

Aus den von der Bf. im bisherigen Verfahren vorgelegten Unterlagen ließ sich das konkrete örtliche und zeitliche Ausmaß der einzelnen Dienstreisen nicht ableiten. Bei der vorliegenden Sachverhaltskonstellation war eine leichte Nachprüfbarkeit der Richtigkeit des von der Bf. als Arbeitgeberin vorgenommenen Lohnsteuerabzuges für das Finanzamt nicht gegeben.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere aus den Feststellungen im Prüfbericht über die Lohnabgaben- und Beitragsprüfung vom 18. März 2022, der Stellungnahme des Prüfers dazu vom 22. April 2022, aus den behördlichen Sachverhaltsfeststellungen in der Beschwerdeentscheidung vom 18. August 2022, der insoweit Vorhaltscharakter zukommt, aus den von der beschwerdeführenden Partei im Zuge der Lohnabgabenprüfung vorgelegten Unterlagen (Stunden, Rechnungen) sowie aus den Angaben und Vorbringen in der Beschwerde vom 7. April 2022.

Nach Würdigung der von der Behörde und der steuerlichen Vertretung der Bf. vorgelegten Beweise nimmt es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass das konkrete örtliche und zeitliche Ausmaß der einzelnen Dienstreisen nicht ausreichend nachgewiesen werden konnte. Die von der steuerlichen Vertretung übermittelten Aufstellungen in Tabellenform lassen die in Punkt 1. (Sachverhalt) dargestellten Informationen vermissen und es wurden trotz entsprechender Aufforderung keine aussagekräftigen Belege, z. B. detaillierte Aufzeichnungen der Arbeitnehmer oder Rechnungen, die eine Zuordnung der geleisteten Stunden zu den Arbeitnehmern ermöglicht hätten, vorgelegt, um die Richtigkeit der vorgelegten Aufstellungen bestätigen zu können. Zweifel an der Richtigkeit der vorgelegten Unterlagen ergeben sich aus den vom Prüfer aufgezeigten und in den Sachverhaltsdarstellungen wiedergegebenen nachweislichen Unrichtigkeiten einzelner Aufzeichnungen.

Bei dieser Sach- und Beweislage konnte mit dem durch eine Sekretärin vorgenommenen Führen solcher EDV-unterstützten listenförmigen Aufstellungen zur Aufzeichnung der Daten der Dienstreisen als Grundlage für Reisekostenvergütungen, die an die jeweiligen Arbeitnehmer gezahlt wurden, das konkrete örtliche und zeitliche Ausmaß der einzelnen Dienstreisen nicht nachgewiesen werden. In einem solchen Fall hätte die Bf. zusätzlich Belege

oder Aufzeichnungen vorlegen müssen, auf deren Grundlage solche Aufstellungen angefertigt wurden.

Die vorgelegten Kundenrechnungen der Bf. enthielten zwar Stundenangaben („Regiestunden“), aber keine Zuordnung zu einzelnen Dienstnehmern. Eine Gegenüberstellung der in den Kundenrechnungen ausgewiesenen „Regiestunden“ erbrachte keine Übereinstimmung mit den vorgelegten Aufstellungen. Sogar war auch eine Zuordnung der auf den Lohnzetteln der Dienstnehmer ausgewiesenen Beträge zu einzelnen Dienstreisen nicht möglich.

Trotz Aufforderung wurden auch keine aussagekräftigeren Belege (z. B. detaillierte Aufzeichnungen der Dienstnehmer) vorgelegt, die die Richtigkeit der vorgelegten Aufstellungen bestätigen hätten können.

Die Bf. ist ihrer erhöhten Nachweispflicht nicht nachgekommen, weil sie keine Nachweise im Sinne der unter Punkt 4. näher dargestellten Rechtsprechung vorgelegt hat.

Die Steuerfreiheit von Nächtigungsgeldern setzt die tatsächliche Nächtigung voraus, welche durch einwandfreie Nachweise zu belegen ist (vgl. VwGH 14.5.2003, 2000/08/0124). Solche Belege fehlen im Beschwerdefall.

3. Rechtslage

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

- „Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, 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.

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

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von

Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

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

Nach dieser Vorschrift darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden (lit. b und c leg. cit.).

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit. und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

4. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören ua Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Tagesgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

In Reaktion auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 2006, G 147/05, hat der Gesetzgeber mit der Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I 2007/45, die Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 geschaffen

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind vom Arbeitgeber „als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder“ für die darin genannten Tätigkeiten steuerfrei. Dabei normiert das Gesetz: „Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.“

Voraussetzung für die Anwendung des § 26 Z 4 wie des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist, dass die betreffende Leistung des Arbeitgebers Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte

Dienstreise ist. Eine solche Konkretisierung hat bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde zu liegen (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026).

Den Regelungen des § 26 Z 4 sowie § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 liegt insoweit der Gedanke einer geteilten Kontrolle durch Arbeitgeber und Finanzverwaltung zugrunde, als dem Arbeitgeber im Rahmen der (Abrechnung der Reise und der) Lohnsteuerberechnung bereits die Ermittlung und Überprüfung der Daten jeder einzelnen Dienstreise obliegt, während der Steuerverwaltung nur eine nachträgliche Überprüfung zukommt. Der Arbeitgeber hat den ungleich besseren Zugang zu den Informationen über die tatsächliche Erbringung von Reiseleistungen. Die beiden in Rede stehenden Bestimmungen knüpfen also unmittelbar an die Lohnverrechnung des Arbeitgebers an, dem dabei auch die Aufzeichnung der Daten der Dienstreisen und von ihm als nicht steuerpflichtig behandelten Tagesgelder zukommt, die sodann ihrerseits einer Nachprüfung durch die Finanzverwaltung zugänglich sein müssen. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss für das Finanzamt jederzeit leicht nachprüfbar sein (vgl. wiederum VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026, sowie VwGH 20.6.2000, 98/15/0068). Nur für solche schon vom Arbeitgeber als konkrete Aufwandsätze verrechnete und geprüfte Zahlungen können § 26 Z 4 sowie § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zur Anwendung kommen.

Voraussetzung der Anwendung von § 26 Z 4 und § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 ist daher die Einzelabrechnung der Reisespesen gegenüber dem Arbeitgeber. Dies bedeutet, dass dem Arbeitgeber im Rahmen der Lohnverrechnung der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege erbracht werden muss.

Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten Tagesgelder die je nach der Dauer der Dienstreise bemessenen Taggelder des § 26 Z 4 EStG nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise dazulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280 mit Hinweis auf VwGH 22.4.1992, 87/14/0192; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068).

Nach der vorliegenden Sach- und Beweislage wurden derartige, nach der Rechtsprechung gebotene Nachweise von der Bf. im Zuge des Verfahrens nicht erbracht. Sowohl im Rahmen der Außenprüfung als auch im Beschwerdeverfahren wurde die Bf. aufgefordert, entsprechende Aufzeichnungen vorzulegen. Nach Auseinandersetzung mit den vorgelegten Unterlagen gelangte das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Beweiswürdigung (siehe Punkt 2.) zum Ergebnis, dass sich aus diesen Aufzeichnungen das konkrete örtliche und zeitliche Ausmaß der einzelnen Dienstreisen nicht ableiten lässt.

Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, bei denen der Abgabenschuldner oder der Abfuhrpflichtige die Abgaben selbst zu berechnen und zu ermitteln hat, ohne vorherige

abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzung) abwarten zu dürfen (Ritz, BAO⁸, § 201 Tz 1).

Der Dienstgeberbeitrag stellt gem. § 43 FLAG 1967 eine Selbstbemessungsabgabe im Sinne der obigen Definition dar. Selbiges gilt für die vom Arbeitgeber als Abfuhr- und Haftungspflichtigen zu berechnende Lohnsteuer gem. § 79 EStG 1988.

Gem. § 201 Abs. 1 BAO kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 leg. cit. auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Dies gilt gem. § 202 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. In diesen Fällen sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

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

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist unter anderem zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. § 303 Abs. 1 lit. b BAO).

Die Tatsache, dass einwandfreie Nachweise bezüglich der Tages- und Nächtigungsgelder nicht vorhanden waren, war der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der vom Abgabepflichtigen durchgeführten Selbstberechnung nicht bekannt. Erst im Rahmen der Außenprüfung ist diese Tatsache nachträglich neu hervorgekommen. Es handelt sich hierbei auch um eine entscheidungserhebliche Tatsache, weil die Kenntnis dieses Umstandes eine Änderung der Höhe der Selbstbemessungsabgabe herbeigeführt hätte. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder lag nämlich nicht vor.

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

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

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie aus dem Zweck der Norm erschließbar (vgl. Ritz, BAO⁸, § 20 Tz 5).

Unter dem Begriff der Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben sowie an der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO⁸, § 20 Tz 7, mwN.).

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

Für Maßnahmen nach § 201 BAO ist im Rahmen der Ermessensübung primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (der Rechtsrichtigkeit) zu berücksichtigen. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen sind jedoch zu unterlassen. Ebenso ist (als Folge der nach § 20 BAO bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit) eine Abgabensatzung zu unterlassen, wenn die Nachforderung uneinbringlich im Sinne des § 235 BAO oder deren Einhebung nach der Lage des Falles unbillig im Sinne des § 236 BAO wäre (vgl. Ritz, BAO⁸, § 201 Tz 30).

Gegenständlich stellen sich die Nachforderungen an DB weder im Verhältnis zu den selbstberechneten Beträgen noch absolut als geringfügig dar, wobei auch zu beachten ist, dass die dargestellte Vorgangsweise im gesamten Zeitraum (2016 bis 2019) beibehalten wurde und sich somit auch im Gesamtausmaß als nicht geringfügig darstellt.

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

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

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. Billigkeitsgründe wurden von der Bf. nicht geltend gemacht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine über den Einzelfall hinausgehenden Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Entscheidung orientiert sich an der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig ist.

Linz, am 17. August 2026