

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache XY, vertreten durch STB, über die Beschwerde vom 31.5.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 23.3.2017 betreffend

- Dienstgeberbeitrag für 2012, 2013 und 2014,
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2012, 2013 und 2014 und
- Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015, zu Recht:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtene Bescheid werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der Beschwerdevorentscheidung vom 7.6.2018 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

bisheriger Verfahrensverlauf:

Im Anschluss an ein Außenprüfungsverfahren (GPLA) hat das Finanzamt Salzburg-Stadt (FA) am 23.3.2017 Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag für 2012 bis 2014, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2012 bis 2014 und Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für 2011 bis 2015 erlassen. Dabei ist das FA von der Selbstberechnung der beschwerdeführenden Partei (bP) abgewichen.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 31.5.2017, ergänzt mit Schriftsatz vom 7.8.2017, hat die bP innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde gegen die oben genannten Bescheide erhoben und dies im Wesentlichen mit allgemeinen Verfahrensmängel, falschen Sachverhaltsfeststellungen (Privatnutzung eines dienstgebereigneten Kfz) und Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide (Behandlung von Reisekostenersätzen als steuerpflichtige Einkünfte) begründet.

Bei den strittigen Reisekostenersätzen handelt es sich um eine monatliche Pauschale in Höhe von € 320,00 an Z, welche diese für berufliche Fahrten mit ihrem Privat-Pkw erhalten

hat. Aufgrund des Fehlens von Aufzeichnungen hat das FA 50 % der ausbezahlten Reisekostenersätze als steuerpflichtig behandelt.

Nach Durchführung weiterer Ermittlungen hat das FA mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.6.2018 der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die Bescheide abgeändert:

- Im Sinne des Beschwerdebegehrens sah es nunmehr das FA als erwiesen an, dass keine Privatnutzung eines dienstgebereigenen Pkw durch Z stattgefunden hat.
- Im Zusammenhang mit den in den angefochtenen Bescheiden als steuerpflichtig beurteilten Reisekostenersätzen blieb das FA bei seiner Rechtsansicht und behandelte nunmehr 100 % der strittigen Reisekostenersätze als steuerpflichtig.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 4.7.2018 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt (Vorlageantrag).

Im Wesentlichen wird darin begründend ausgeführt, dass die steuerrechtliche Behandlung der strittigen Reisekostenersätze vom Vorgängerunternehmen (Übernahme des Betriebes unter Anwendung des AVRÄG) aufgrund der annähernd gleichen Fahrtstrecke unverändert übernommen worden sei und darüber hinaus mehrere Prüfungen des FA keine Beanstandungen ergeben hätten.

Auch sei in der Beschwerdeverentscheidung nicht auf die gerügten Verfahrensmängel (kein Parteiengehör und zwei Versionen der Niederschrift) eingegangen worden.

Weiter verweist die bP auf ein in derselben Sache anhängiges Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (BVwG) und die in diesem Verfahren von drei Zeugen getätigten Aussagen.

Abschließend beantragt die bP, die strittigen Reisekostenersätze steuerfrei zu belassen, in eventu jedenfalls zumindest 50 % steuerfrei zu belassen und für den Fall, dass die Steuerpflicht zur Gänze bejaht wird, möge zumindest der tatsächliche Einkommensteuertarif zur Anwendung kommen und nicht ein überhöhter Steuersatz von 43,21428 %.

Am 13.8.2018 hat das FA die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) elektronisch zur Entscheidung vorgelegt und auf die Begründung laut Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Mit E-Mail vom 27.8.2018 hat das BFG den steuerlichen Vertreter der bP um Übermittlung der im Vorlageantrag angeführten Zeugenaussagen sowie der Entscheidung des BVwG ersucht.

Mit E-Mail vom 29.8.2018 hat der steuerliche Vertreter die Niederschrift der mündlichen Verhandlung vor dem BVwG vom 15.6.2018 übermittelt und mitgeteilt, dass bisher noch keine Entscheidung vorliege.

Am 31.8.2018 hat die bP den zuständigen Richter telefonisch kontaktiert. In diesem Gespräch wurde die Sach- und Rechtslage erörtert.

festgestellter entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die bP hat im strittigen Zeitraum ein pauschale Reisekostenersatz in Höhe von € 320,00 monatlich an die Dienstnehmerin Z ausbezahlt, ohne dass für die jeweils im Einzelfall getätigten Reisen entsprechende Nachweise vorgelegt wurden.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und ergibt sich unzweifelhaft aus den dem BFG vorgelegten Akten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn): Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: Beiträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

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

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers (DB) 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).

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

Gemäß § 122 Abs 7 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen.

Im Streitzeitraum wurde der Hundertsatz von der Landeskammer mit 0,29 v.H. und von der Bundeskammer mit 0,15 v.H. festgesetzt. Daraus ergibt sich ein Gesamtzuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 0,44 %.

Wie oben zum bisherigen Verfahrensverlauf ausgeführt, hat die Abgabenbehörde der gegenständlichen Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben. Strittig ist zwischen den Verfahrensparteien ausschließlich, ob die von der bP ausbezahlte monatliche Reiskostenpauschale iHv € 320,00 als steuerpflichtiger Bezug bzw Vorteil

aus dem Dienstverhältnis oder als nicht steuerbare Leistung nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen ist. Zum Beschwerdebegehren ist daher im Einzelnen auszuführen:

1. Verfahrensmängel:

Die bP rügt im Beschwerdeverfahren das Vorliegen von zwei verschiedenen Versionen von Niederschriften sowie die Nichtwahrung des Parteiengehörs als Verfahrensmängel. Da den beiden Versionen von Niederschriften im Zusammenhang mit der vorliegenden Entscheidung des BFG keine wesentliche Bedeutung zukommt und im Zuge des Gerichtsverfahrens das Parteiengehör ausreichend gewahrt wurde, sind die behaupteten Verfahrensmängel im Verfahren vor dem BFG jedenfalls geheilt worden.

2. Privatnutzung eines dienstgebereigenen Kfz:

Zu diesem Beschwerdepunkt wurden durch das FA im Verwaltungsverfahren ergänzende Ermittlungen getätigt. In diesem Punkt wurde dem Beschwerdebegehren in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.6.2018 zur Gänze Folge gegeben.

3. steuerliche Behandlung eines pauschalen, monatlichen Reisekostenersatzes:

§ 26 EStG 1988 gilt als Abgrenzungsvorschrift zu § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988. Es handelt sich dabei um Leistungen des Arbeitgebers, die nach Ansicht des Gesetzgebers für den Arbeitnehmer keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, weil sie ausschließlich oder doch überwiegend im Eigeninteresse des Arbeitgebers liegen.

Nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988, erster Satz, gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisekostenvergütung gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Im vorliegenden Fall brachte die bP im Beschwerdeverfahren im Wesentlichen vor, dass die monatlich Reisekostenpauschalen iHv € 320,00 auf Grundlage eines gleichbleibenden Sachverhaltes seit über 15 Jahren als steuerfreier Reisekostenersatz ausbezahlt worden sei. In dieser Zeit fanden auch mehrere Überprüfungen durch die Abgabenbehörde statt, bei denen diese Lohnverrechnungspraxis unbeanstandet geblieben sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280; VwGH 18.10.2012, 2012/15/0100) gilt für alle im § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. Pauschalabgeltungen sind damit grundsätzlich nicht zulässig. In diesem Sinn hat das Höchstgericht wiederholt ausgesprochen, dass der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende Belege zu erbringen ist. Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als nicht steuerbare Einnahmen behandelt werden. Die Zahlung von Reisekostenpauschalen durch den Arbeitgeber, mögen sie auch für die im § 26 EStG 1988 angeführten Zwecke gedacht sein, führt stets dazu, dass es sich beim Arbeitnehmer um Arbeitslohn im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 handelt.

In der vorliegenden Beschwerdesache wurde über die Arbeitgeberleistung (= monatliche Reisekostenpauschale) nicht einzeln sondern pauschal abgerechnet und der Kostenersatz ohne Abrechnung und ohne geeignete Aufzeichnungen (Belege) ausbezahlt. In Entsprechung der oben angeführten VwGH-Rechtsprechung war sohin der strittige Pauschalersatz, auch wenn dieser für einen im § 26 EStG 1988 angeführten Zweck erfolgt ist, nicht als nicht steuerbare Leistung im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988, sondern vielmehr als steuerpflichtiger Bezug bzw Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zu beurteilen, auf welchen der Steuertarif gemäß § 33 EStG 1988 in der jeweils geltend Fassung anzuwenden ist. Anhand der dem BFG vorliegenden Jahreslohnzettel von Z war festzustellen, dass der anzuwendende Steuertarif im Streitzeitraum gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 jeweils 43,214286 % beträgt.

In Ermangelung konkreter Einzelnachweise liegen keine nicht steuerbaren Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Abs 4 EStG 1988 vor, vielmehr müssen die streitgegenständlichen Zuflüsse in der laufenden Lohnverrechnung als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis behandelt werden. Für die Dienstnehmerin besteht im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung die Möglichkeit, die tatsächlichen Reiskosten zumindest glaubhaft zu machen und deren Berücksichtigung als Werbungskosten zu beantragen (zB VwGH 26.7.2018, Ra 2017/15/0043).

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seiner Entscheidung auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG in Verbindung mit Art 133 Abs 9 B-VG und § 25a Abs 1 VwGG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt (siehe oben) , nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 3. Oktober 2018

