

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Grasl Steuerberatung GmbH, Seidengasse 45, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 23.11.2016 gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 und 2013 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 25.10.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der beschwerdeführenden Gesellschaft (Bf.) durchgeführten Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) der Jahre 2012 bis 2014 wurde unter anderem festgestellt, dass der Dienstnehmerin DN im Zeitraum 1.1.2012 bis 31.3.2013 monatlich Kilometergeld steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt worden sei. Die den gesetzlichen Vorschriften für die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit solcher Zahlungen entsprechenden Unterlagen zu den dienstlichen Fahrten hätten von der Bf. jedoch nicht vorgelegt werden können. Insbesondere würden bei den Aufzeichnungen der Fahrten die Beginn- und Endzeit, der Anfangs- und Endkilometerstand des KFZ sowie der dienstliche Zweck jeder einzelnen Fahrt fehlen.

Der Prüfer kam sohin zum Ergebnis, dass sämtliche diesbezüglichen Lohnabgaben nachzuberechnen seien.

Das Finanzamt erließ in der Folge für die Jahre 2012 und 2013 den Feststellungen der GPLA entsprechende Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer sowie Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

In der von der steuerlichen Vertreterin der Bf. dagegen eingebrachten Beschwerde wird sinngemäß ausgeführt:

Das Verzeichnen von Beginn- und Endzeiten werde in der Fachliteratur für eine Kilometergeldabrechnung nicht gefordert, da es für die Überprüfung der Richtigkeit keine Rolle spiele, ob eine Mitarbeiterin um sieben oder neun Uhr wegfahre.

Der jeweilige Zweck der Fahrten sei aus den Reisekostenabrechnungen ersichtlich. Bei jeder Reise sei das Unternehmen angegeben, zu welchem die Fahrt geführt habe. Die Unternehmen seien zwar aus Vereinfachungsgründen teilweise mit Abkürzungen bezeichnet worden, anhand dieser könne jedoch jederzeit die besuchte Firma identifiziert werden. Daher sei es sowohl für die Bf. als auch für die Dienstnehmerin eindeutig erkennbar gewesen, ob es sich um ein Kundengespräch, ein Lieferantengespräch oder einen anderen Zweck gehandelt habe.

Die Dienstnehmerin habe zeitnah am jeweiligen Monatsletzten eine von ihr und dem damaligen Geschäftsführer, Herrn GF, unterzeichnete Kilometergeldabrechnung übergeben. Durch die Unterschrift des Geschäftsführers und sein vorzeitiges Ableben im Frühjahr 2013 sei die zeitnahe Abrechnung in diesem Fall ohne jeden Zweifel nachgewiesen. Pro Monat seien ein bis acht berufliche Fahrten von der Dienstnehmerin unternommen worden. Aufgrund dieser sporadischen Fahrten sei ein Fahrtenbuch - mit überwiegend privaten Fahrten - nicht erstellt worden. Wie in der Praxis üblich, habe die Dienstnehmerin jedoch monatlich eine Kilometergeldabrechnung gelegt, bei welcher auch immer Fahrzeug und Kilometerstand zum Monatsende angegeben worden seien. In der Fachliteratur werde regelmäßig nur die Angabe der gefahrenen Kilometer gefordert. Gleichfalls fordere Doralt (EStG § 26 RZ 75) selbstverständlich die Angabe der gefahrenen Kilometer, jedoch werde unter Hinweis auf VwGH 21.10.1993, 92/15/0001, auch in Klammer der Anfangs- und Endkilometerstand erwähnt. Der Verwaltungsgerichtshof habe in jenem Fall (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001) jedoch wohl nur deshalb so umfangreiche Forderungen aufgestellt, da sehr hohe monatliche Pauschalfahrtkostenvergütungen ausbezahlt, diese aber anscheinend nicht laufend abgerechnet worden seien. Auch habe sich bei zitiertem Fall überhaupt die Frage gestellt, ob so viele Kilometer mit dem betreffenden KFZ gefahren worden seien. In solchen Fällen sähen die Lohnsteuerrichtlinien (RZ 712a) sogar die Verpflichtung zur Führung eines Fahrtenbuches vor. Die Prüfung, ob mit dem KFZ überhaupt so viele Kilometer gefahren werden können, sei anhand der Kilometerstände zum Monatsende möglich.

Andere Literaturstellen (Fellner, Die Einkommensteuer, § 26 Z 4 TZ 5, Information des BMF (www.bmf.gv.at/steuern/fahrzeuge/kilometergeld.html), Prinz, Personalverrechnung in der Praxis RZ 448a) würden die „gefahrenen Kilometer“ und nicht einen Anfangs- und Endkilometerstand fordern. Die Angabe von Anfangs- und Endkilometerständen bei gelegentlichen dienstlichen Fahrten mit dem privaten KFZ führe zu keiner weiteren sinnvollen Überprüfungsmöglichkeit durch die Abgabenbehörde. Private Fahrten mit einem privaten KFZ müssten nicht aufgezeichnet werden, ferner müssten auch Reparaturrechnungen nicht aufbewahrt werden. Daher führe die Angabe der Kilometerstände zu keinen weiteren Prüfungsmöglichkeiten. Eine Angabe nur um der Angabe willen fordere der Verwaltungsgerichtshof sicher nicht.

Die Bf. beantragte, die angeführten Bescheide im Sinne ihrer Ausführungen abzuändern.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.05.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Wesentlichen dargelegt, dass die Berechnungsunterlagen für den Kilometergeldersatz bereits der Berechnung durch den Arbeitgeber zu Grunde liegen und so gestaltet sein müssten, dass sie auch nachträglich bei der Überprüfung durch das Finanzamt die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecke erlaubten. Die der Auszahlung des Kilometergeldes zu Grunde liegenden Aufzeichnungen enthielten keine Angaben über den Ausgangspunkt der jeweiligen Reisebewegung, und es fehlten die Anfangs- und Endkilometerstände.

Auch aus der am 27.01.2017 nachgereichten Aufstellung könnten die einzelnen Fahrten nicht nachvollzogen werden. Zweifelhaft erscheine das Fahrtenbuch auch deshalb, weil für bestimmte Strecken immer dieselbe Kilometeranzahl (bis auf den Zehntelkilometer genau) angegeben worden sei, obwohl sich bei einer Befragung der Dienstnehmerin herausgestellt habe, dass auf dem Weg zum angegebenen Ziel noch andere Märkte besucht worden seien. Die Kilometergeldabrechnung werde daher wegen nicht ordnungsgemäßer Führung des Fahrtenbuches nicht anerkannt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag brachte die Bf. ihre Beschwerde ergänzend vor, dass § 26 Z 4 EStG 1988 eine Steuerfreiheit für Reisekostenentschädigungen in Form des Kilometergeldes vorsehe und keine Angabe von Anfangs- und Endkilometerständen fordere. Eine genaue Prüfung, ob eine Reise stattgefunden habe, sei auch durch ein eventuelles Fahrtenbuch oder durch die lückenlose Angabe von Anfangs- und Endkilometerständen nicht möglich. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001) habe lediglich in einem etwas vom Steuerpflichtigen ausgereizten Fall zu Kontrollzwecken diese Angabe gefordert. Im gegenwärtigen Fall jedoch handle es sich um eine „normale“ Reisekostenentschädigung. Die Dienstnehmerin habe in ihrer Aufzeichnung immer die am weitesten entfernten Punkte angegeben. Zu gering höheren Kilometerständen, als es der direkte Weg zum jeweiligen Endpunkt fordere, komme es – gemäß Niederschrift vom 03.04.2017 – durch den Besuch von teilweise am Weg befindlichen weiteren Märkten. Eine komplette Streichung der Reisekostenentschädigung wegen dieser geringen Überschreitungen oder aufgrund eines nicht vom Gesetzgeber ausdrücklich geforderten Formalismus sei unverhältnismäßig. Eine Plausibilitätsüberprüfung sei durch die Angabe des Endstandes am Monatsende möglich.

Auch habe Frau DN das Unternehmen bereits am 30.6.2014 verlassen, stehe der Firma in keiner Weise mehr zur Verfügung und halte keine Anteile mehr am Unternehmen. Es gebe daher keinen Grund an ihrer Aussage zu zweifeln, mit der sie ihre Reisen gegenüber dem Finanzamt bestätigt habe.

Das Finanzamt legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Dienstnehmerin und stillen Gesellschafterin der Bf., Frau DN, welche als Kundenbetreuerin für die Bf. tätig war und für diese zwischen 100 und 120 Kunden betreute, wurde im Zeitraum 1/2012 bis 3/2013 monatlich steuer- und sozialversicherungsfrei Kilometergeld ausbezahlt. Die Auszahlungen basierten jeweils auf monatlichen von der Dienstnehmerin gelegten Kilometergeldabrechnungen der von der Dienstnehmerin angeblich mit ihrem privaten KFZ zurückgelegten dienstlichen Fahrten. Dazu wurde von ihr in einem Formblatt Folgendes festgehalten:

- Für jedes Monat: der Name der Dienstnehmerin, Modell und Kennzeichen des verwendeten KFZ und der Kilometerstand am Ende des Monats.
- Zusätzlich für jede Fahrt: Datum, die zurückgelegte Fahrtstrecke und das Ziel.

Nicht verzeichnet wurden Abfahrtsort, Anfangs- und Endkilometerstand, Anfangs- und Endzeit oder der dienstliche Zweck der Reise. Die Angabe der Fahrtziele erfolgte durch eine Art Kurzbezeichnung, so beispielsweise *"Bank"*, *"Ziel1"*, *"Ziel2"*, *"Ziel3"* oder *"Ziel4"*.

Aus den vorgelegten Unterlagen und auch aus dem Gespräch mit der Dienstnehmerin ist weder erkennbar, mit welcher Person von der Dienstnehmerin anlässlich ihrer Dienstreise Kontakt aufgenommen, noch welcher Zweck mit dem Besuch verfolgt worden sein soll.

Der Zweck der Dienstreise wurde generalisierend in der Liste mit den Reisezielen bspw. für alle Kundenbesuche im Wesentlichen gleichlautend mit *„Karton Bemusterung abgeben/Kd. Besuch“*, und für Fahrten zur Bank mit *„Meldungen, Schriftstücke abgeben“*, angegeben. Detaillierte Angaben zum konkreten Zweck der Dienstreise in den Reisekostenabrechnungen fehlen gänzlich.

Zwar wurde im Beschwerdeverfahren konkretisiert, dass Fahrtbeginn stets der Firmensitz gewesen sei und sich eventuelle Abweichungen von der direkten Entfernung zwischen Anfangs- und Endpunkte der Fahrten daraus ergeben würden, dass die Dienstnehmerin noch weitere, am Weg liegende, jedoch in der Kilometergeldabrechnung nicht angeführte Kunden besucht habe, derartige Angaben finden sich aber nicht in den vorgelegten Fahraufzeichnungen und werden auch sonst durch keine Unterlagen untermauert.

Die der Auszahlung der Kilometergelder zugrunde liegenden Berechnungsgrundlagen lassen daher keine Kontrolle bezüglich Ziel und Zweck der angeblichen Dienstreisen zu, wobei es im Hinblick auf die vorgelegten Unterlagen und den Umstand, dass monatlich Kilometergelder in etwa gleicher Höhe ausbezahlt wurden (zwischen 402,47 Euro und 412,02 Euro), fraglich erscheint, ob die verrechneten Dienstreisen tatsächlich durchgeführt wurden, oder ob die Abrechnung der Kilometergelder lediglich dazu dienen sollte, der Dienstnehmerin einen Teil des Gehaltes steuerfrei auszubezahlen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der GPLA, den von der Bf. vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Wie bereits oben dargelegt lässt sich aus den vorgelegten Kilometergeldabrechnungen nicht erkennen, welchem Zweck die angeblichen Dienstreisen gedient haben sollen, da sich dazu kein Vermerk auf der jeweiligen Abrechnung befindet. Auch konnte sich die Dienstnehmerin anlässlich ihrer Befragung an keine einzige Kontaktperson erinnern, die sie anlässlich ihrer Kundenbesuche aufgesucht haben will. Es konnten auch keine Unterlagen vorgelegt werden, aus denen ersichtlich wäre, wann und mit wem sich die Dienstnehmerin anlässlich ihrer Kundenbesuche verabredet hätte. Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, Fahrtstrecken von bis zu 1.000 km zurückzulegen, ohne sicher sein zu können, am Zielort eine informierte Ansprechperson anzutreffen. Insofern sind auch der Beginn und das Ende der Dienstreise von Interesse, da auch über diese Angaben eine Überprüfung der angeblichen Treffen mit Vertretern der Kunden möglich ist.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 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.

Die betreffende Leistung des Arbeitgebers ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 hat bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zugrunde zu liegen (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026). Schon der Berechnung des Reisekostenersatzes durch den Arbeitgeber müssen daher Berechnungsunterlagen zu Grunde liegen, die so gestaltet sein müssen, dass sie auch nachträglich bei Überprüfungen sowohl die Kontrolle des Dienstzweckes der einzelnen Fahrt, als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein. Nur mit einwandfreien Nachweisen – hinsichtlich jeder einzelnen Dienstreise - belegte Reisevergütungen dürfen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 als nicht steuerbar behandelt werden (vgl. VwGH 19.09.1989, 89/14/0121; VwGH 22.04.1992, 87/14/0192; VwGH 20.06.2000, 98/15/0068 ; VwGH 27.11.2017, 2015/15/0026).

Dazu vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.02.2005, 2003/15/0073; sowie VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191) die Ansicht, dass das Gesetz grundsätzlich keine Einschränkung der Beweismittel kenne und daher außer einem Fahrtenbuch, welches ohnehin nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegle, auch andere Beweismittel zur Führung des erforderlichen Nachweises in Betracht kommen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.11.2017, Ra 2015/15/0026, jedoch unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung festhält, gilt für alle im

§ 26 EStG 1988 erfassen Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreiem Nachweis belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein.

Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist ein Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 oder der anzuwendenden lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorliegt (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026).

Im gegenständlichen Fall wurden dem Prüfer als Beweismittel Kilometergeldabrechnungen der Dienstnehmerin vorgelegt, denen jedoch - wie oben dargelegt - wesentliche Einzelheiten (wie Abfahrtsort, Anfangs- und Endkilometerstand, Anfangs- und Endzeit sowie der dienstliche Zweck der konkreten Fahrt) fehlen, die eine Kontrolle der angeblichen Dienstreisen ermöglichen würden. Auffällig ist dabei die Gleichmäßigkeit der monatlich abgerechneten Fahrtstrecken, die zwischen 1070-1095 km liegen und ein monatlich ausbezahltes Kilometergeld in Höhe von 402,47 Euro bis 412,02 Euro ergeben.

Die vorgelegten Aufzeichnungen stellen demzufolge mangels essenzieller Angaben zu den einzelnen Fahrten in keiner Weise einen leicht zu prüfenden, die Richtigkeit der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung darlegenden Nachweis dar. Zwar legte die Bf. im Zuge ihrer Beschwerde eine Liste der Adressen der in den Fahrtkostenabrechnungen mit Kurzbezeichnungen festgelegten Reiseziele vor, die konkrete dienstliche Begründung der einzelnen Fahrten sowie einen Nachweis darüber, dass diese Fahrten tatsächlich stattgefunden haben, blieb sie jedoch schuldig. Die generelle Aussage, dass man anhand des Fahrtziels erkennen könne, ob es sich beim besuchten Unternehmen um einen Lieferanten oder Kunden handle, und sich daraus erschließe, ob es sich beim Zweck der Fahrt um ein Kunden- oder eben Lieferantengespräch gehandelt habe, reicht dazu keineswegs aus. Ebenso wenig ersetzen pauschale Zweckangaben auf einer Liste mit angeblichen Reisezielen der Dienstnehmerin detaillierte Angaben zum Zweck jeder einzelnen Dienstreise. Darüber hinaus werden die bereits aufgrund der durchgehenden Mangelhaftigkeit der Reisekostenabrechnungen hervorgerufenen Zweifel an deren Richtigkeit auch dadurch bestärkt, dass die Dienstnehmerin nicht einen einzigen im Rahmen ihrer Dienstreise aufgesuchten Ansprechpartner benennen konnte und für die angeblich unternommenen Dienstreisen keine weiteren Unterlagen (wie beispielsweise über Terminvereinbarungen oder Aufzeichnungen über das Ergebnis der jeweiligen Termine) vorgelegt werden konnten.

Aufgrund der aufgezeigten Mängel der vom Geschäftsführer der Bf. genehmigten Reisekostenabrechnungen war es weder anlässlich der Auszahlung der Kilometergelder noch im Rahmen einer nachprüfenden Kontrolle möglich, deren Richtigkeit zu überprüfen. Da aber nur mit einwandfreiem Nachweis belegte Reisekostenentschädigungen als

steuerfrei behandelt werden dürfen, liegen die Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht vor, weshalb die Nachversteuerung der an die Dienstnehmerin ausbezahlten Kilometergelder zu Recht erfolgte.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen steuerfreie Arbeitgeberleistungen nach § 26 EStG 1988 vorliegen, im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.09.1989, 89/14/0121; VwGH 22.04.1992, 87/14/0192; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068 ; VwGH 27.11.2017, 2015/15/0026) entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Mai 2019