

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache des Bf., Adresse, vertreten durch MEMO Wirtschaftstreuhandges.m.b.H, Utzstraße 11/4, 3500 Krems an der Donau, über die Berufung vom 28.5.2009 gegen folgende Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 28.4.2009

1. Bescheide für die Jahre 2007 und 2008, mit welchen gemäß § 82 EStG 1988 der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen wird,
 2. Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 und 2008 und
 3. Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 und 2008
- zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Hinsichtlich der Berechnung wird auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel vom 31.8.2010 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Verfahren vor der Abgabenbehörde

1.1. GPLA-Prüfung für den Zeitraum 01/2007 - 12/2008

Herr Bf. (kurz: Beschwerdeführer) ist als Einzelunternehmer im Lastfuhrwerksverkehr tätig und stellt im Auftrag anderer Unternehmen Zeitungspakete an diverse Verkaufsstellen zu.

Im streitgegenständlichen Zeitraum fand eine gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben statt und wurde im Zuge derer anhand vorgelegter Saldenlisten und Buchhaltungsbelege durch den Prüfer festgestellt, dass Fremdleistungen als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, wobei es sich um jene Personen handelte, die entweder nur per monatlicher Pauschale abrechneten oder nur auf Kilometerbasis ohne Grundlohn oder eigenem Zeiteinsatz tätig wurden. Andererseits waren Dienstnehmer beschäftigt, die steuerfrei ausbezahltes Kilomatergeld und Diäten im Sinne des § 26 Z 4 EStG erhielten. Da keine Fahrtenbücher oder andere Aufzeichnungen vorgelegt wurden bzw die vorgelegten Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß geführt wurden, wurden die als Kilomatergelder und als Diäten ausbezahlten Beträge nachversteuert.

1.2. Bescheide des Finanzamtes

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht des Prüfers und erließ auf Grundlage dieser Feststellungen die verfahrensgegenständlichen Bescheide vom 28.4.2009, mit welchen der Beschwerdeführer zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen, sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachgefordert wurde.

1.3. Berufung vom 28.5.2009

Mit Anbringen vom 28.5.2009 wurde Berufung erhoben und - nach Mängelbehebungsauftrag und Fristerstreckung- mit Schreiben vom 25.6.2009 die Berufungsbegründung nachgereicht.

In dieser wird zur Frage der Kilomatergelder der Dienstnehmer ausgeführt, dass jene Dienstnehmer, die Kilomatergeld erhalten hätten, dabei immer mit dem eigenen Kfz gefahren seien. Es gäbe sehr wohl Aufzeichnungen über die zurück gelegten Fahrtstrecken, diese würden zwar nicht zu 100% den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen, seien aber jedenfalls geeignet, die mit dem eigenen Kfz zurück gelegten Strecken glaubhaft zu machen. Die Aufzeichnungen seien deshalb vereinfacht getätigt worden, da nahezu täglich dieselben Strecken zurückgelegt worden seien.

1.4. Berufungsvorentscheidung vom 31.8.2010

Der Berufung wurde von der belangten Behörde mit Berufungsvorentscheidung vom 31.8.2010 teilweise stattgegeben. Bezogen auf die Nachversteuerung der Fremdleistungen (selbständige oder unselbständige Ausübung der Tätigkeit als Zeitungszusteller) wurde der Berufung Folge gegeben und die vorgeschriebene Lohnsteuer sowie DB und DZ entsprechend gutgeschrieben.

Hinsichtlich der Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Kilomatergelder und Diäten führte die belangte Behörde wörtlich aus:

„Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Kilomatergelder:

Im Jahr 2008 wurden aufgrund der Lohnkonten folgende Löhne bzw. steuerfreie Diäten und Kilometergelder ausbezahlt. Eine Aufstellung bzw. Fahrtenbücher welche Personen mit den firmeneigenen PKW's gefahren sind wurde nicht vorgelegt.

A VSNr1-Fahrtenbuch für das KFZ 1 zugelassen auf A [...]

B VSNr2 - Fahrtenbuch für das KFZ 2 [...]

C VSNr3 - kein Fahrtenbuch vorgelegt [...]

D VSNr4- kein Fahrtenbuch vorgelegt [...]

E VSNr5– kein Fahrtenbuch vorgelegt [...]

F VSNr6 – kein Fahrtenbuch vorgelegt[...]

G VSNr7- Fahrtenbuch für das KFZ 7 zugelassen auf X [...]

H VSNr8 – kein Fahrtenbuch vorgelegt [...]

I VSNr9 – kein Fahrtenbuch vorgelegt [...]

J VSNr10 – Fahrtenbuch für das KFZ 10 zugelassen auf Y [...]

Fahrtenbücher wurden, wie bereits oben angeführt nur für einzelne Dienstnehmer vorgelegt. Voraussetzung für die steuerfreie Auszahlung des Kilometergeldes ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind.

Der Nachweis kann auch in anderer Form als durch taugliche, zeitnahe Aufzeichnungen im Rahmen der Reisekostenabrechnung (vgl. VwGH vom 18.12.2001, 2001/15/0191) geführt werden. Notwendig ist die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Anfangs- und Endkilometerstand), Anzahl der gefahrenen Kilometer, Datum, Angabe des PKW's und der Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt muss klar erkennbar sein. Das Fahrtenbuch muss eine klare Abgrenzung zu den privat gefahrenen Kilometern bzw. zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthalten und muss leserlich sein und laufend vom Dienstgeber kontrolliert werden. Da eine Trennung der Dienstkilometer von den Privatkilometern immer streng vorgenommen werden muss, ist bei regelmäßiger Verrechnung von Kilometergeldern eine ständige Führung eines Fahrtenbuches erforderlich, aus der diese Trennung zweifelsfrei ersichtlich ist.

Auch bei beruflichen Fahrten mit dem eigenen Kraftfahrzeug ist der Arbeitgeber verpflichtet, die entsprechenden Nachweise abzuverlangen, um steuerfrei auszuzahlen. Laut VwGH (21.10.1993, 92/15/0001) müssen Nachweise, die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zwecks der einzelnen Fahrt, als auch die tatsächlich zurückgelegte Fahrtstrecke erlauben und zwar auch dann, wenn ein gleich bleibender Reisezweck vorliegt.

Im Zuge der GPLA-Prüfung wurden teilweise die Fahrtenbücher vorgelegt, jedoch ist lediglich der Tag der Fahrt und die gefahrenen Kilometer ersichtlich. Es wurden keine Eintragungen über den Anfangs- und Endkilometerstand und dem Zweck der Fahrt

*gemacht. Es sind auch keine Privatfahrten eingetragen. Lediglich am Monatsende wurde der Kilometerstand, welcher **nur rechnerisch** um diverse gefahrene Kilometer erhöht wurde angeführt. Die gefahrenen Kilometer sind laut Fahrtenbuch jeden Tag gleich hoch. Da jeden Tag die genau gleiche Anzahl von Kilometern zurückgelegt wurde, sind die vorgelegten Fahrtenbücher nicht nur formell, sondern auch **inhaltlich** nicht glaubwürdig und widersprechen der Lebenserfahrung und somit nicht den Anforderungen der Rechtsprechung.*

Die vorgelegten Fahrtenbücher tragen daher der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 immanenten Konkretisierungsgebot nicht Rechnung.

Weiters ist noch anzuführen, dass die monatlich ausbezahlten Kilometergelder teilweise das Doppelte des monatlichen Bruttolohnes ausmachen.

Aufgrund der oben angeführten Ausführungen, wurden die steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder nachversteuert.

2. Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Diäten:

Im Jahr 2008 wurden ebenfalls steuerfreie Diäten ausbezahlt, jedoch keine Nachweise über die Abrechnungen vorgelegt. Auf Grund der nicht glaubwürdigen beruflichen Fahrten, stehen auch die aufgelisteten Tagesgelder nicht zu.

Da die Voraussetzungen des § 26 EStG nicht gegeben sind, sind die steuerfrei ausbezahlten Diäten in die Bemessungsgrundlage LSt, DB und DZ einzubeziehen.“

1.5. Vorlageantrag vom 1.10.2010

Mit Anbringen vom 1.10.2010 wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Der Beschwerdeführer führte begründend aus:

„Die Abgabenbehörde begründet die Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder ua wie folgt: ‚Die gefahrenen Kilometer sind laut Fahrtenbuch jeden Tag gleich hoch. Da jeden Tag die genau gleiche Anzahl von Kilometern zurückgelegt wurde, sind die Fahrtenbücher nicht nur formell, sondern auch inhaltlich nicht glaubwürdig und widersprechen der Lebenserfahrung und somit nicht den Anforderungen der Rechtsprechung.‘

Tatsache ist, dass die Dienstnehmer jeden Tag die gleiche Route fahren und daher im Normalfall auch dieselbe Kilometeranzahl zurücklegen, die zurückzulegende Strecke einer Tour wurde vom Dienstgeber übrigens überprüft, indem die Strecke zumindest einmal gemeinsam mit dem Dienstnehmer gefahren wurde. Ohne derartige Kontrolle würde der DG keine Kilometergelder ausbezahlen.

Da jeden Tag die gleiche Strecke zurückgelegt wird, darf es nicht weiter verwunderlich sein, dass im Fahrtenbuch jeden Tag die gleiche Kilometeranzahl eingetragen wird. Zu sagen, dies widerspräche der Lebenserfahrung mag in anderen Fällen durchaus

berechtigt sein, in diesem speziellen Fall aber ist es der **Normalfall**. Abweichungen könnte es nur geben, wenn zB durch eine witterungs- oder unfallbedingte Sperre eines Streckenabschnittes eine Umleitung zu fahren ist, in diesem Fall wäre aber die zurückgelegte Kilometeranzahl jedenfalls höher und keinesfalls niedriger.

„Es wurden keine Eintragungen über den Anfangs- und Endkilometerstand und den Zweck der Fahrt gemacht.“

Auf Grund der Tatsache der sich immer wieder wiederholenden Sachverhalte, haben die Dienstnehmer diese Aufzeichnungen etwas vereinfacht vorgenommen. Für den Dienstgeber haben diese Aufzeichnungen jedenfalls ausgereicht, um von den zurückgelegten Strecken überzeugt zu sein, es war ihm sehr wohl möglich, die Kontrolle des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt, als auch die zurückgelegte Fahrtstrecke vorzunehmen!

Die Steuerfreiheit der ausbezahlten Kilometergelder zu versagen, weil die Dienstnehmer in ihren Aufzeichnungen den Zweck „Zeitungszustellung“ nur 1 X und nicht zB 250 X eingetragen, erscheint deutlich überzogen und erweckt den Eindruck keinen sachlichen sondern eher schon einen schikanösen Hintergrund zu haben.

„Weiters ist noch anzuführen dass die monatlich ausbezahlten Kilometergelder teilweise mehr als das Doppelte des monatlichen Bruttolohnes ausmachen.“

Auch das ist bei näherer Betrachtung der Tätigkeit der Dienstnehmer keinesfalls eine Begründung für die Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder, da ja die Leistung der Dienstnehmer hauptsächlich in der Fahrtätigkeit besteht, vielfach verlassen diese bei der Zeitungszustellung nicht einmal ihr Fahrzeug. Außerdem ist diese Tätigkeit termingebunden, so schnell als möglich auszuführen, da die Zeitungen bis zu einer bestimmten Uhrzeit zugestellt sein müssen. Dabei werden nun mal innerhalb kurzer Zeit (= Arbeitszeit) weite Strecken (= Kilometergeld) zurückgelegt.

Wir bieten daher nochmals an, dass sich ein Vertreter der Abgabenbehörde einmal vor Ort in der Lagerhalle beim Paketumschlag und anschließend bei der Zustellung persönlich ein Bild macht.“

1.6. Vorlagebericht

Die Berufung wurde vom Finanzamt am 4.2.2011 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2.1. Beweiserhebung durch das Bundesfinanzgericht:

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten GPLA-Prüfungsakt, StNr.

Strittig ist nur mehr die Frage der Rechtmäßigkeit der steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder und Taggelder.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens sowie der aktenkundigen Unterlagen folgenden **entscheidungswesentlichen Sachverhalt** fest:

1. Die Dienstnehmer *I, E, F, D, G, H, J, B, C und A* waren im Jahr 2008 zu unterschiedlichen Zeiten bei dem Beschwerdeführer als Zeitungszusteller tätig.
2. Herr I war im Zeitraum von 23.4.2008 bis 31.7.2008 als Fahrer tätig. Ihm wurden sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht vorgelegt.
3. Frau D war im Zeitraum 1.1.2008 bis 31.7.2008 als Fahrerin tätig. Ihr wurden sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Es wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt, nach welchem Fahrten mit dem auf sie selbst zugelassenen Kfz durchgeführt wurden. Das vorgelegte Fahrtenbuch weist Datum und großteils die (überwiegend gleichbleibende) Kilometerstrecke auf. Ein Anfangskilometerstand ist bei der ersten monatlichen Fahrt, der Endkilometerstand ist teilweise am Monatsende oder bei der letzten durchgeführten Fahrt des Monats ersichtlich. Eine Dauer der Fahrt ist nie erfasst, nur selten finden sich Hinweise auf den Zweck bzw. das Ziel der Fahrt. Ist ein Fahrtzweck erfasst, dann mittels Abkürzungen wie „PKL, NÖN, FT“ sowie „Fototour“. Ein Fahrtziel (Fahrt von-nach) findet sich nur im Monat Jänner mit der Abkürzung „Brunn-WT-H.stein“. Es sind keine Privatfahrten oder Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte ersichtlich.
4. Frau G war im Zeitraum 7.4.2008 bis 31.7.2008 als Fahrerin tätig. Ihr wurden sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Es wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt, nach welchem Fahrten mit einem auf eine Frau X zugelassenen Kfz durchgeführt wurden. Das vorgelegte Fahrtenbuch weist Datum und großteils die (immer gleichbleibende) Kilometerstrecke auf. Der Anfangskilometerstand ist zumeist bei der ersten Fahrt im jeweiligen Monat erfasst, der Endkilometerstand ist teilweise am Ende der Monatsliste unter „letzter Tag des Vormonats“ oder bei der letzten durchgeführten Fahrt des Monats ersichtlich. Eine Dauer der Fahrt ist nie erfasst, nur selten finden sich Hinweise auf den Zweck bzw. das Ziel der Fahrt. Ist ein Fahrtziel erfasst, dann sind Abkürzungen wie „Br-ZT-WT-Br“, jedoch keine Adressen, angegeben. Ist ein Fahrtzweck eingetragen, dann ebenfalls mit Abkürzungen wie „LZ-WT-ZT“. Es sind keine Privatfahrten oder Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte ersichtlich.

5. Herr H war im Zeitraum 22.4.2008 bis 31.7.2008 als Fahrer tätig und wurden ihm sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht vorgelegt.
6. Herr J war im Zeitraum 1.7.2008 bis 31.7.2008 als Fahrer tätig. Ihm wurden sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Es wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt, nach welchem Fahrten mit dem auf eine Frau Y (Lebensgefährtin) zugelassenen Kfz durchgeführt wurden. Im vorgelegten Fahrtenbuch finden sich Eintragungen in der jeweiligen Datumszeile mit gleichbleibender Kilometerstrecke, Anfangs- und Endkilometerstand sind nie erfasst. Eine Dauer der Fahrt ist ebenso wenig ersichtlich, Fahrtenziele werden nicht angegeben. Selten finden sich Hinweise auf den Zweck der Fahrt, ist ein solcher angegeben, dann lediglich mit dem Wort „Foto“. Es sind keine Privatfahrten oder Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte ersichtlich.
7. Herr B war im Zeitraum 1.1.2008 bis 30.4.2008 als Fahrer tätig. Ihm wurden sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Es wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt, nach welchem Fahrten mit dem auf ihn selbst zugelassenen Kfz durchgeführt wurden. Das vorgelegte Fahrtenbuch weist das Datum und immer exakt gleich bleibende Kilometerstrecken auf. Der Kilometerstand des Fahrzeuges wird am Anfang und Ende des Monats erfasst, eine Erfassung des täglichen Anfangs- und Endkilometerstand erfolgte bei den eingetragenen Fahrten nicht. Eine Dauer der Fahrt ist nie ersichtlich, der Zweck der Fahrt wird in den ersten Zeilen des jeweiligen Monats unter anderem mit „*Bank – Post, Autoteile, Apotheke, Foto, Optic, Buch*“ dargestellt, bei den Fahrtenzielen findet man diverse Ortsnamen, jedoch keine genauen Adressangaben. Privatfahrten sind rein rechnerisch als Differenz des Kilometeranfangs- und endstandes mit den angeführten Kilometerstrecken erfasst.
8. Herr F war im Zeitraum 25.2.2008 bis 13.6.2008 als Fahrer tätig und wurden ihm in diesem Zeitraum sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht vorgelegt.
9. Frau E war im Zeitraum 10.1.2008 bis 22.2.2008 als Fahrer tätig und wurden ihr in diesem Zeitraum sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht vorgelegt.
10. Herr C war im Zeitraum 1.1.2008 bis 31.3.2008 als Fahrer tätig und wurden ihm in diesem Zeitraum sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht vorgelegt.
11. Herr A war im Zeitraum war im Zeitraum 1.1.2008 bis 31.7.2008 als Fahrer tätig. Ihm wurden in diesem Zeitraum sowohl Kilometergelder als auch Diäten steuerfrei ausbezahlt. Es wurde ein Fahrtenbuch vorgelegt, nach welchem Fahrten mit dem auf ihn selbst zugelassenen Kfz durchgeführt wurden. Das vorgelegte Fahrtenbuch weist Datum und immer exakt gleich bleibende Kilometerstrecken (in der Spalte „betrieblich“) auf. Der Kilometerstand des Fahrzeuges wird am Anfang und Ende des Monats erfasst, eine Erfassung des täglichen Anfangs- und Endkilometerstand erfolgte bei den eingetragenen

Fahrten nicht. Eine Dauer der Fahrt ist nie ersichtlich, der Zweck der Fahrt wird in den ersten Zeilen des Monats Jänner unter anderem mit „*Auto, Buch, Foto, Optic, R.B.*“ dargestellt, in den folgenden Monaten sind dazu keine Angaben mehr zu finden. Bei den Fahrtenzielen sind – ebenfalls lückenhaft - diverse Ortsnamen angeführt. Es sind keine Privatfahrten, oder Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte ersichtlich.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

§ 26 Z 4 EStG 1988 in der (noch) für das Kalenderjahr 2007 maßgeblichen Fassung hat wie folgt gelautet:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

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).

Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden."

Zu diesen lohngestaltenden Vorschriften zählten ua. auch Kollektivverträge (§ 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988).

§ 1 Z 1. und 2. der dazu ergangenen (und für das Kalenderjahr 2007 noch aufrechten) Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl II 1997/306, haben wie folgt gelautet:

"§ 1. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann, Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des

§ 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort."

Mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 ua, hat der Verfassungsgerichtshof den vierten Satz in § 26 Z 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400 idF BGBl. Nr. 818/1993, als verfassungswidrig und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl II 1997/306, als gesetzwidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass diese Aufhebungen mit Ablauf des 31. Dezembers 2007 in Kraft treten.

§ 26 Z 4 in der (ab 2008 geltenden) Fassung der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, lautet nunmehr wie folgt:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

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)."

In § 3 Abs. 1 EStG 1988 wurde mit der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, Z 16b eingefügt, die wie folgt lautet:

"Von der Einkommensteuer sind befreit:

Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrttätigkeit (z.B. 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."

In den Gesetzesmaterialien zu der neu geschaffenen Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wird ua. auch Folgendes ausgeführt (aus: Kodex, Steuergesetze, 42. Auflage, Stand 1.8.2007, Seite 1303): "Abgesehen von der Anpassung des Stundenteilers bei Auslandsreisen an jene für Inlandsreisen und der Möglichkeit der Kalendertagsabrechnung bleiben alle Regelungen zum Tagesgeld als Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 sowie als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5) oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 9) unverändert. Insoweit findet zu Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 weiterhin die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Anwendung, wonach nach einer bestimmten Dauer einer Dienstreise an einem Ort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht (fünf oder fünfzehn Tagen)."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Lehre darf ein Arbeitgeber Reisekosten, die er seinen Arbeitnehmern erstattet, im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. 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 Tagesgelder des § 26 Z. 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen (siehe etwa VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280; 22.4.1992, 87/14/0192; 21.10.1993, 92/15/0001; 20.6. 2000, 98/15/0068).

Eine sich aus dieser Rechtsprechung ergebende erhöhte Nachweispflicht und das Erfordernis der leichten Überprüfbarkeit durch die Finanzbehörde im Zusammenhang mit Zahlungen nach § 26 Z 4 EStG 1988 ergibt sich nicht zuletzt auch dadurch, dass § 26 EStG 1988 die Nichtsteuerbarkeit von Arbeitgeberzahlungen normiert, die ohne diese Bestimmung im Rahmen der Lohnverrechnung eindeutig als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln wären. Dies hätte zur Konsequenz, dass nicht nur der Arbeitnehmer von einer (nicht unbeträchtlichen) Abgaben- und Beitragsbelastung betroffen wäre, sondern auch der Arbeitgeber im Rahmen der Lohnnebenkosten und der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung höhere Kosten zu tragen hätte. Daraus resultiert, dass es zur Erreichung eines höheren Nettoauszahlungsbetrages sowohl im Interesse des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers gelegen sein kann, Arbeitslohn unter dem Titel des § 26 EStG 1988 zur Auszahlung zu bringen (siehe dazu UFS 4.4.2011, RV/0366-I/07).

Zur Geltendmachung des Kilometergeldes ist grundsätzlich ein Fahrtenbuch zu führen (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181). Da das Gesetz aber keine Einschränkung der Beweismittel kennt, kommen außer einem Fahrtenbuch, welches ohnehin nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegelt, auch andere Beweismittel zur Führung des erforderlichen Nachweises in Betracht (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073).

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, ist dieses fortlaufend und übersichtlich zu führen und hat die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Angabe der Anfangs- und Endkilometerstände), das Datum, die Angabe des Fahrzeuges, den dienstlichen Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar anzugeben und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; Doralt/Kofler 11, § 16 Tz 220) .

Ferner ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor allem auch zeitnah zu führen. Aus Wortlaut, Sinn und Zweck – da der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gesetzlich nicht näher bestimmt ist – folgt, dass die dem Nachweis der Privatfahrten an der Gesamtleistung dienenden Aufzeichnungen hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit dem vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird.

In dieser Form formell ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher über die von den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin durchgeführten Reisebewegungen wurden trotz Aufforderung der belangten Behörde nicht vorgelegt.

Die Angaben in den vorgelegten Fahrtenbüchern der Dienstnehmer D, G, J, B, A beschränken sich - wie bereits bei den Feststellungen zum Sachverhalt im Detail ausgeführt - auf teilweise Angaben von Kilometerstrecken, Zweck der Fahrten, Anfangs- und Endkilometerständen. Großteils finden sich auch nur die dienstlich gefahrenen Kilometer in diesen, eine Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern ist dabei nicht möglich. Die absolvierten Fahrtstrecken sind selten durch die Ortsangabe der Abfahrt dargestellt. Sofern sich Zwischenziele finden, handelt es sich ebenso wie bei den Angaben zum Endziel um reine Ortsangaben. Angaben von genauen Uhrzeiten und Bekanntgabe genauer Adressen oder der Zweck der Fahrt können selten bis nie festgestellt werden. Lediglich die Gesamtstrecke der Tagesfahrt (zumeist exakt gleichbleibende Kilometeranzahl) ist aus den vorgelegten Fahrtenbüchern herauslesbar.

Ein Fahrtenbuch ist nicht ordnungsgemäß, wenn Fahrten darin nicht vollständig wiedergegeben werden. Im Hinblick auf die Funktion des Fahrtenbuches, hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit der dort aufgezeichneten Fahrten zu bieten, bleiben ungenaue Angaben hinter dem Erforderlichen zurück. Angaben durch Nennung beispielsweise allein des Zweckes in abgekürzter Form wie „PKL“, „NÖN“, „FT“, „WIH“ bzw. durch Bezeichnung als „Fototour“, „Bank“, „Zeitung“, „Lieferrn“ ohne weitere Nennung des Kunden bzw. lediglich Nennung der gefahrenen Kilometer, gestatten es insbesondere

nicht, Aufzeichnungen überhaupt oder mit vertretbarem Aufwand auf materielle Richtigkeit zu überprüfen.

Die – sofern vorhandenen - Fahrtenbücher der Dienstnehmer des Beschwerdeführers enthalten nur lückenhafte Angaben über Kilometerstände. Dadurch, dass die Fahrtenbücher keine überprüfbaren Kundennamen, keine konkreten Kundenadressen zur Überprüfung der Kilometerangaben und keinen näher definierten inhaltlichen Zweck der Fahrten enthalten, sind die vermeintlich dienstlich veranlassten Fahrten nicht nachvollziehbar. Auch eine Überprüfung im Hinblick auf darin eventuell enthaltene private Kilometerleistungen ist anhand dieser Aufzeichnungen nicht möglich.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.1.1985, 83/13/0227, VwGH 19.9.1989, 89/14/0121; VwGH 21.11.1990, 87/13/0183; VwGH 22.4.1992, 87/14/0192, VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; VwGH 30.1.2003, 99/15/0215; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280) wie auch nach herrschender Lehre (siehe dazu Doralt, EStG, § 26 Tzen 4/1, 36 und 72 ff; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 26 Tz 2.1 sowie § 26 Z 4 Tzen 1 und 5; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 26 Rzen 2, 8 und 17) 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.

Dies bedeutet für den Kilometergeldersatz, dass nur konkrete Fahrtkosten, also nur die Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und zu einem bestimmten Dienstzweck, ersetzt werden dürfen. Eine solche Konkretisierung durch taugliche, zeitnahe Aufzeichnungen (wie etwa durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch) muss grundsätzlich bereits bei der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zu Grunde liegen.

Eine nachträgliche Beweisführung kann einen derartigen zeitnahen Nachweis nicht ersetzen; eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus. Die Berechnungsunterlagen müssen so gestaltet sein, dass sie auch nachträglich bei der Überprüfung durch das Finanzamt die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zwecks der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecke erlauben.

Im konkreten Fall konnten die (von 5 der 10 Dienstnehmer) vorgelegten Fahrtenbücher die sich aus in Judikatur und Lehre ergebenden Nachweispflichten nicht erfüllen.

Der Einwand des Beschwerdeführers gegen die von der belangten Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung vorgebrachten Ausführung betreffend gleicher Anzahl der Kilometer pro Tag führt ins Leere, er ändert nichts daran, dass aufgrund der fehlenden Angaben in den Fahrtenbüchern nicht überprüft werden kann, ob, in welchem Ausmaß, zu welchem Zweck und insbesondere mit welcher Dauer die Fahrten durchgeführt wurden. Ein (selbst wenn vorhandener) Kilometer-Stand am Anfang und Ende des Monats erfüllt

ebensowenig die Voraussetzungen für ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch, wie eine (wenn überhaupt vorhanden) als „privat“ angegebene (summierte) Kilometeranzahl am Monatsende.

Der Beschwerdeführer gesteht selbst zu, dass die Dienstnehmer "diese Aufzeichnungen etwas vereinfacht vorgenommen" haben. Es handelt sich hierbei jedoch um grobe inhaltliche Mängel, welche dem Beschwerdeführer als Dienstgeber bei Vorlage der Fahrtenbücher zur monatlichen Verrechnung der Kilometer- und Taggelder hätten auffallen bzw. von ihm beanstandet hätten werden müssen.

Es ist nicht nachvollziehbar, wie der Inhalt der vorhandenen Fahrtenbücher für den Beschwerdeführer ausreichend sein konnte um von den durch die Dienstnehmer zurückgelegten Strecken bzw. deren Ausmaß überzeugt zu sein. Ebenso wenig, wie er sich davon hinsichtlich der 5 Dienstnehmer, bezüglich derer der belangten Behörde keine Fahrtenbücher vorgelegt wurden, überzeugen konnte.

Aufgrund der dargestellten Mängel und lückenhaften Führung der (vorhandenen) Fahrtenbücher, ist die Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen stark beeinträchtigt, sodass sie keinerlei Aussagekraft hinsichtlich der tatsächlich beruflich zurückgelegten Kilometer haben und eine dahingehende Überprüfbarkeit nicht gewährleistet ist.

Andere Beweismittel zur Führung des erforderlichen Nachweises wurden nicht vorgelegt bzw nicht erbracht.

Nach der ständigen (zu § 26 Z 4 erster Fall EStG 1988 idF vor der RKNovelle 2007, BGBl I 2007/45, ergangenen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt auch für die Reisekostenersätze des § 26 Z 4 EStG 1988 der Grundsatz, dass sie nachzuweisen sind. Bei dem Ersatz in Form von Pauschbeträgen – wie dies § 26 Z 4 EStG 1988 normiert – hat dieser Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als (gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192, und die dort angeführte Judikatur und Literatur; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls ein Nachweis jeder einzelnen Dienstreise erforderlich; eine bloße Glaubhaftmachung reicht somit nicht aus.

Im Hinblick auf den Ansatz von Taggeldern ist unter einem Nachweis dem Grunde nach der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck

der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen. Ein Nachweis ist dem Grunde nach erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann (vgl. VwGH 2001/08/0147, 21.4.2004 mwN).

Es kann diesbezüglich auf die bereits getätigten Ausführungen im Zusammenhang mit den Kilometergeldern verwiesen werden. Da auch hier keine Nachweise über die Abrechnungen bzw. entsprechende Aufzeichnungen erfolgten, waren die Voraussetzungen des § 26 EStG für die steuerfreie Ausbezahlung der Taggelder - ebenso wenig wie für die Kilometergelder - gegeben.

In Entsprechung der oben angeführten VwGH-Rechtsprechung und Lehre war der Nachversteuerung der steuerfrei ausbezahlten Kilometergelder sowie der steuerfrei ausbezahlten Diäten als steuerpflichtiger Bezug bzw. Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch die belangte Behörde nicht entgegenzutreten.

Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren war daher ein Erfolg zu versagen.

Hinsichtlich der Neuberechnung wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

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.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor (vgl. VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006).

Hinsichtlich der rechtlichen Voraussetzungen einer steuerfreien Gewährung von Kilometergeldern und Taggeldern und der hierfür zu prüfenden Kriterien weicht das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis zudem nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den Erkenntnissen vom 16.9.1970, 0373/70; 23.5.1990, 86/13/0181; 21.10.1993, 92/15/0001; 20.6.2000, 98/15/0068; 21.4.2004, 2001/08/0147 zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

