

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, als Haftungspflichtiger für Abgabenschuldigkeiten der ***X GmbH*** (§§ 9 iVm 80 BAO), vertreten durch Absenger - Dr. Rathausky Steuerberatungsgesellschaft mbH, Dr.-Karl-Widdmann-Straße 55, 8160 Weiz, über die Beschwerde vom 18.4.2017 gegen

- den an Herrn ***Mag. Y*** als damaligen Masseverwalter der ***X GmbH*** gerichteten Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 16.2.2017 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012,
- den an Herrn ***Mag. Y*** als damaligen Masseverwalter der ***X GmbH*** gerichteten Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 16.2.2017 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2013

zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang:

Bei der am ***tt.mm.2019*** infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöschten ***X GmbH*** (in der Folge GmbH) fand Anfang 2017 eine die Jahre 2012 bis 2016 umfassende gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt. Dabei traf der Prüfer im Hinblick auf zwei in den Jahren 2012 und 2013 in einem Dienstverhältnis zur GmbH gestandene Außendienstmitarbeiter folgende hier strittige Feststellung:

„Werden vom Arbeitgeber „limitierte Kilometergelder“ bezahlt, die als Vorauszahlung für durchzuführende Dienstreisen anzusehen sind, handelt es sich nur dann um eine steuerlich zulässige Pauschalierung der Kilometergelder, wenn der Arbeitgeber eine Jahresabrechnung vornimmt und eine Rückzahlung in Höhe des nicht ausgeschöpften Jahresbetrages verlangt. Weitere Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer die Berechnungsgrundlagen in Form eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches vorlegt, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Im gegenständlichen Fall waren die pauschalen Zahlungen mangels entsprechenden Nachweisen nachzuversteuern.“

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers. Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 16.2.2017, die an den Masseverwalter der GmbH, die sich zum damaligen Zeitpunkt in einem Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung befand, gerichtet waren, erfolgte die Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2012 und 2013.

Mit Haftungsbescheid vom 22.3.2017 zog das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf), der von Ende April 2003 bis Ende Oktober 2013 Geschäftsführer der GmbH war, gemäß §§ 9 iVm 80 BAO zur Haftung für die hier strittigen Abgabenschuldigkeiten der GmbH heran.

Mit Schreiben vom 10.4.2017 brachte der steuerliche Vertreter des Bf Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 22.3.2017 ein, worüber das Finanzamt mit Beschwerdeentscheidung vom 28.6.2017 und das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 10.2.2020, RV/2100651/2018 absprachen. Das Bundesfinanzgericht hat mit diesem Erkenntnis die Heranziehung des Bf zur Haftung für die hier strittigen Abgabenschuldigkeiten der GmbH (rechtskräftig) bestätigt.

Mit Schreiben vom 18.4.2017 brachte der steuerliche Vertreter des Bf unter Berufung auf § 248 BAO Beschwerde gegen die Bescheide vom 16.2.2017 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2012 und 2013 ein. Der Beschwerde waren computergeschriebene Wochenberichte (Kalenderwochen 42/2012 bis 52/2012) und Stehkalender-Kopien (Kalenderwochen 1/2013 bis 9/2013) betreffend den Dienstnehmer ***A*** beigelegt. Begründend wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

„Die Dienstnehmer waren als Vertreter für die Firma [GmbH] tätig und mussten im Rahmen ihrer Tätigkeiten Wochenberichte in der Lohnverrechnung abgeben, aus denen Reisebewegungen und die für diese Reisebewegungen notwendigen Fahrten ersichtlich sind.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen die entsprechenden Wochenberichte und Kilometergeldaufzeichnungen.

Da die limitierten Kilometergelder – die von der [GmbH] bezahlt wurden – nicht die gesamten Fahrtkosten der Vertreter abgedeckt haben, haben sich die Vertreter die Originalfahrtenbücher zurückbehalten, um mit diesen – im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung – erhöhte Werbungskosten geltend machen zu können.

*Aufgrund der Wochenberichte und der damit nachgewiesenen Kilometerleistungen der Vertreter war für Herrn ***Bf*** als Geschäftsführer ersichtlich, dass die tatsächlich geleisteten Kilometer ein Kilometergeld ergeben würden, dass das ausbezahlte pauschale Kilometergeld übersteigt.*

Aus diesem Grund kann ihm keine schuldhafte Pflichtverletzung als Geschäftsführer vorgeworfen werden.“

Mit als Beschwerde vorentscheidung intendierter Erledigung vom 28.7.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 18.4.2017 als unbegründet ab, woraufhin der steuerliche Vertreter des Bf mit Schreiben vom 4.8.2017, dem ein den Monat Juli 2012 umfassender Tourenplan betreffend den Dienstnehmer ***B*** beigelegt war, die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragte. Daraufhin legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 27.2.2020, RV/2101188/2017 wies das Bundesfinanzgericht den Vorlageantrag vom 4.8.2017 als unzulässig zurück und begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Beschwerde vorentscheidung vom 28.7.2017 keine Bescheidqualität zukomme.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 12.3.2020, die in Reaktion auf diesen gerichtlichen Beschluss erging, wies das Finanzamt die Beschwerde vom 18.4.2017 als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen wie folgt aus:

- Zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde und Zustellung der Beschwerde vorentscheidung: Gemäß § 224 BAO würden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige könne gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 16.2.2017 sei daher innerhalb der Beschwerdefrist erfolgt. Gemäß § 281 Abs 2 BAO wirke eine auf Grund des Rechtsmittels eines Haftungspflichtigen (§ 248 BAO) über den Bestand und die Höhe des Abgabensanspruches ergehende Beschwerde vorentscheidung auch für und gegen den Abgabepflichtigen (GmbH als Erstschuldner). Die Wirksamkeit gegenüber dem Erstschuldner setze zudem die Zustellung der Beschwerde vorentscheidung auch an diesen voraus (Hinweis auf Kommentarliteratur). Die Beschwerde vorentscheidung werde daher sowohl an den Bf als auch an den Erstschuldner zugestellt.
- Zum limitierten Kilometergeld: In der Rechtsprechung fänden sich Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. So seien Aufzeichnungen über das Datum, die Zeit der Abfahrt und Ankunft, den Reiseweg (Start- und Zielort, Zwischenziele), den

Zweck der Fahrt, den Kilometerstand bei Abfahrt und Ankunft sowie die gefahrenen Kilometer (betrieblich und privat) zu führen (Hinweis auf ua VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Die vorgelegten Aufzeichnungen betreffend den Dienstnehmer ***A*** entsprächen diesen Anforderungen nicht. Ortsangaben, wie zB „im Raum Klagenfurt“ oder „im Raum Villach“, die bloße Aufzählung von Kunden ohne Erkennbarkeit der Route, mit dem Computer geführte Aufzeichnungen mit handschriftlich ergänzten Kilometerangaben und Mitschriften in einem Tischkalender stellten kein taugliches Fahrtenbuch dar. Es fehlten wichtige Angaben für eine Kontrolle (Hinweis auf mehrere UFS-Entscheidungen). Betreffend den Dienstnehmer ***B*** seien keine Aufzeichnungen vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 23.3.2020 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf die Entscheidung über die Beschwerde vom 18.4.2017 durch das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

„Ergänzend zu den Ausführungen in unserer Beschwerde vom 18. April 2017 möchten wir festhalten, dass weder im Gesetz, noch in der Rechtsprechung das Führen eines Fahrtenbuches als zwingend nötig gehalten wird (UFS GZ RV/0993-L/11 vom 8. Jänner 2013). Außerdem ist in den Wochenberichten sehr wohl die genaue Fahrtstrecke, als auch der Zweck der Dienstreise enthalten. Insbesondere ist durch die Auflistung der Namen der Kunden, sowie die Ortschaft, in dem sich der Kunde befindet, die genaue Feststellung der Reiseroute leicht möglich.

Da von der Firma nur betriebliche Fahrten vergütet wurden, war eine Aufzeichnung der Privatfahrten nicht notwendig. Die von den Vertretern nachgewiesenen Fahrten haben die Höhe des limitiert ausbezahlten Kilometergeldes bei weitem überschritten, sodass die Anzahl der Kilometer für die Kilometergeld bezahlt wurde, als erwiesen anzunehmen ist.

*Aufgrund der Arbeitsberichte von Herrn ***A*** und Herrn ***B*** sind diese geforderten Informationen ersichtlich. Festgehalten werden muss auch, dass die tatsächlich für die Firma gefahrenen Kilometer deutlich mehr ausmachen als die von der Firma bezahlte Kilometergeldentschädigung, die sowohl aus den Wochenberichten von Herrn ***A***, als auch anhand der Tourenbeschreibung von Herrn ***B*** ersichtlich ist.*

*Eine Kopie des Tourenplanes von Herrn ***B*** wurde dem Vorlageantrag vom 4.8.2017 beigelegt.*

*In den Aufzeichnungen von Herrn ***B***, als auch von Herrn ***A*** sind die geforderten Informationen, wie Datum, Dauer, Ziel und Zweck der Dienstreise, sowie die gefahrenen Kilometer enthalten.*

Selbst wenn das Fahrtenbuch formale Mängel aufweist, berechtigt das nicht das Finanzamt die Kilometergelder zur Gänze nicht anzuerkennen, sondern hat diese im Schätzungswege zu ermitteln (BFG 30.10.2018, RV/3101014/2016).

(...)

Ebenso muss berücksichtigt werden, dass Mitarbeiter im Außendienst bekanntermaßen ein erhöhtes Reiseaufkommen haben und somit eine totale Aberkennung der beruflichen Fahrten sicher eine unrichtige Schätzung ist (BFG 4.7.2019, RV/2100676/2012). Schließlich ist im Zusammenhang mit den Fahrtenkosten für die Reisetätigkeiten festzuhalten, dass man nach der Judikatur nicht verpflichtet ist, die Strecke mit der kürzesten Entfernung zu wählen (UFS Wien 28.1.2013, RV/1244-W/10).

Laut dem ehemaligen Geschäftsführer sind die Aufzeichnungen laut den Wochenberichten über die tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecken einfach nachvollziehbar, da nicht nur die genauen Zielorte, sondern auch immer der Zweck der Dienstreise angegeben wurde. Ebenso decken sich die angegebenen gefahrenen Kilometer mit der Überprüfung durch den Routenplaner.“

Das Finanzamt legte daraufhin den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 4.5.2020, in welchem die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde, hielt das Finanzamt in Ergänzung zu seinen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung ua folgendes fest:

*„Die Abgabenbehörde hat nach § 167 Abs 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Bei den computergeschriebenen Wochenberichten des DN ***A*** wurde beispielsweise die Kilometeranzahl handschriftlich ergänzt. Der Zeitpunkt dieser Ergänzungen ist für die Abgabenbehörde ebenso wenig nachvollziehbar wie die Tatsache, dass eben diese Eintragungen nicht bereits bei der elektronischen Erfassung berücksichtigt wurden. Des Weiteren entsprechen Bezeichnungen, wie z.B. ***XXX*** nicht den erforderlichen Angaben eines Zielortes. In den Wochenberichten des DN ***A*** KW 48 bis 52/2012 und KW 1 bis 9/2013 fehlen die Ortsangaben überhaupt zur Gänze.*

Überdies wird betont, dass es sich bei den strittigen Kilometergeldern um eine pauschalierte Auszahlung handelte. Eine solche ist steuerlich zulässig, wenn u.a. mindestens einmal jährlich eine exakte Abrechnung erfolgt. Eine solche Jahresabrechnung wurde jedoch vom BF zu keinem Zeitpunkt vorgelegt. Das bloße Anführen von Kilometern am Ende von Wochenberichten bzw Tourenplänen, wobei wie bereits erwähnt nicht nachvollziehbar ist, wer und wann die Kilometeranzahl hinzugefügt hat, erfüllt nicht die Voraussetzung einer Jahresabrechnung.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Geschäftsgegenstand der GmbH, die am ***tt.mm.2019*** infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht wurde, war der Gastronomie-Großhandel.

Der Bf war von Ende April 2003 bis Ende Oktober 2013 Geschäftsführer der GmbH.

Herr ***A*** stand im Zeitraum 15.10.2012 bis 28.2.2013 in einem Dienstverhältnis zur GmbH. Er war in diesem Zeitraum an der Adresse ***Straße, Hausnummer***, 9500 Villach wohnhaft.

Herr ***B*** stand im Zeitraum 21.5.2012 bis 30.9.2012 in einem Dienstverhältnis zur GmbH. Er war in diesem Zeitraum an der Adresse ***Straße, Hausnummer***, 9556 Liebenfels wohnhaft.

Sowohl Herr ***A*** als auch Herr ***B*** wurden von der GmbH als Vertreter im Außendienst im Raum Kärnten eingesetzt.

Die GmbH gewährte Herrn ***A*** für den Monat November 2012 eine Fahrtkostenvergütung in Höhe von 300,00 Euro (berechnet nach dem amtlichen Kilometergeld auf der Grundlage von 714,29 km) und für die Monate Dezember 2012 bis Februar 2013 Fahrtkostenvergütungen in Höhe von jeweils 700,01 Euro (berechnet nach dem amtlichen Kilometergeld auf der Grundlage von 1.666,70 km). Diese monatlichen Fahrtkostenvergütungen wurden von der GmbH in der monatlichen Lohnverrechnung als nicht steuerbar behandelt.

Die GmbH gewährte Herrn ***B*** für die Monate Juni bis September 2012 Fahrtkostenvergütungen in Höhe von jeweils 700,00 Euro (berechnet nach dem amtlichen Kilometergeld auf der Grundlage von 1.666,67 km). Diese monatlichen Fahrtkostenvergütungen wurden von der GmbH in der monatlichen Lohnverrechnung als nicht steuerbar behandelt.

Zu den Aufzeichnungen betreffend den Dienstnehmer ***A***:

Für den Zeitraum 15.10.2012 bis 28.12.2012 (Kalenderwochen 42/2012 bis 52/2012) wurden computergeschriebene Wochenberichte vorgelegt. Diese sind derart aufgebaut, dass tageweise mehrere, im Maximalfall 16 Gastronomiebetriebe namentlich angeführt sind, jeweils ergänzt um verschiedene Hinweise, wie etwa „Bestellung“, „Sortimentsgespräch“, „Termin verschoben“ oder „Termin für Jänner vereinbart“. Genaue Adressangaben (Straße, Hausnummer) fehlen zur Gänze. In den die Kalenderwochen 42/2012 bis 47/2012 betreffenden Wochenberichten finden sich allgemeine Ortsangaben, wie etwa Klagenfurt oder Villach. In den die Kalenderwochen 48/2012 bis 52/2012 betreffenden Wochenberichten fehlt jeglicher

örtliche Anhaltspunkt. Uhrzeiten (zB 9:30 bis 17:00) und die Gesamtzahl der Tageskilometer sind tageweise handschriftlich ergänzt. Zum Teil lassen sich die Eintragungen keinem bestimmten Kalendertag zuordnen, wie etwa die im Wochenbericht zur Kalenderwoche 45/2012 unter der Überschrift „Neukunde“ vermerkten 3 Gastronomiebetriebs-Namen ***Name 1***, ***Name 2*** und ***Name 3*** mit handschriftlich ergänzten 82 km.

Für den Zeitraum 1.1.2013 bis 28.2.2013 (Kalenderwochen 1/2013 bis 9/2013) wurden Stehkalender-Kopien vorgelegt. Die tageweise vorgenommenen Eintragungen erschöpfen sich in der Angabe von Uhrzeiten (zB 9:00 bis 17:30), Namen von Gastronomiebetrieben und der Gesamtzahl der Tageskilometer. Genaue Adressangaben (Straße, Hausnummer) fehlen zur Gänze. Allgemeine Ortsangaben sind – bis auf ganz wenige Ausnahmen – ebenso wenig vermerkt, sodass jeglicher örtliche Anhaltspunkt fehlt. Hinweise auf den Zweck des Besuches des jeweiligen Gastronomiebetriebes lassen die Stehkalender-Kopien ebenfalls gänzlich vermissen.

Sowohl für die computergeschriebenen Wochenberichte als auch für die Stehkalender-Kopien gilt, dass Angaben über das jeweils verwendete Kfz und die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten ebenso fehlen wie Angaben darüber, von welchem Ort aus die Fahrtrouten gestartet wurden (zB vom Wohnsitz oder von einem anderen Ort aus) und wo diese endeten (zB am Wohnsitz oder an einem anderen Ort).

Zusammenfassende Übersicht:

Monat	Fahrtkostenvergütung (Kilometergeldersatz)	dem Kilometergeldersatz zugrundeliegende Kilometer (laut Jahreslohnkonto)	Kilometer laut Aufzeichnungen
11/2012	€ 300,00	714,29 km	1.734,00 km
12/2012	€ 700,01	1.666,70 km	1.385,00 km
01/2013	€ 700,01	1.666,70 km	2.944,00 km
02/2013	€ 700,01	1.666,70 km	2.446,00 km

Zu den Aufzeichnungen betreffend den Dienstnehmer ***B***:

Vorgelegt wurde ein handschriftlicher Tourenplan für den Monat Juli 2012. Dieser ist derart aufgebaut, dass tageweise mehrere, im Maximalfall 14 Gastronomiebetriebe (zum Teil mit Ansprechpartnern) namentlich angeführt sind, größtenteils ergänzt um allgemeine Ortsangaben, wie etwa Klagenfurt oder Villach. In einer mit „geplante Themen“ titulierten Spalte finden sich verschiedene Vermerke, wie etwa „Angebotsliste + Visitenkarte“, „Chef Do erreichbar“ oder „Bestellung“. Zudem sind zeitliche Angaben (zB 9:00 bis 18:00) sowie die

Gesamtzahl der Tageskilometer enthalten. Genaue Adressangaben (Straße, Hausnummer) fehlen ebenso zur Gänze wie Angaben darüber, von welchem Ort aus die Fahrtrouten gestartet wurden (zB vom Wohnsitz oder von einem anderen Ort aus) und wo diese endeten (zB am Wohnsitz oder an einem anderen Ort). Angaben über das jeweils verwendete Kfz und die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten sind ebenfalls nicht enthalten.

Für die Monate Juni, August und September 2012 wurden keine Aufzeichnungen beigebracht.

Zusammenfassende Übersicht:

Monat	Fahrtkostenvergütung (Kilometergeldersatz)	dem Kilometergeldersatz zugrundeliegende Kilometer (laut Jahreslohnkonto)	Kilometer laut Aufzeichnungen
06/2012	€ 700,00	1.666,67 km	keine Aufzeichnungen beigebracht
07/2012	€ 700,00	1.666,67 km	3.271,00 km
08/2012	€ 700,00	1.666,67 km	keine Aufzeichnungen beigebracht
09/2012	€ 700,00	1.666,67 km	keine Aufzeichnungen beigebracht

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Geschäftsgegenstand der GmbH, zur Löschung der GmbH im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation und zur Geschäftsführertätigkeit des Bf für die GmbH stützen sich auf eine Abfrage des Firmenbuches samt den dort archivierten Urkunden.

Dass Herr ***A*** im Zeitraum 15.10.2012 bis 28.2.2013 und Herr ***B*** im Zeitraum 21.5.2012 bis 30.9.2012 in einem Dienstverhältnis zur GmbH standen, ergibt sich aus den aktenskundigen Jahreslohnkonten. Anderslautendes wurde auch vom Finanzamt nicht festgestellt.

Die Feststellungen zu den Wohnsitzen von Herrn ***A*** in 9500 Villach und von Herrn ***B*** in 9556 Liebenfels gründen sich auf die diesbezüglichen Angaben in den aktenskundigen Jahreslohnkonten, die sich insoweit mit den ebenfalls aktenskundigen ZMR-Daten dieser beiden Personen decken.

Dass Herr ***A*** und Herr ***B*** von der GmbH als Vertreter im Außendienst im Raum Kärnten eingesetzt wurden, ergibt sich aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf in der Beschwerde sowie den aktenkundigen Wochenberichten und Tourenplänen. Anderslautendes wurde auch vom Finanzamt nicht festgestellt.

Die Feststellungen zu den Herrn ***A*** betreffenden Wochenberichten und Stehkalender-Kopien sowie zu den Herrn ***B*** betreffenden, nur den Monat Juli 2012 umfassenden Tourenplan-Aufzeichnungen (Aufzeichnungen für die Monate Juni, August und September 2012 wurden weder im Zuge der GPLA noch während des Beschwerdeverfahrens vorgelegt) gründen sich auf die diesbezüglichen aktenkundigen Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Strittig ist, ob die im Streitzeitraum von der GmbH den Dienstnehmern ***A*** und ***B*** gewährten Fahrtkostenvergütungen Teile des steuerpflichtigen Arbeitslohnes darstellen oder ob diese als nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallende Leistungen des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu behandeln sind.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören ua Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Als Kilometergelder sind gemäß lit a leg cit höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gilt für alle in § 26 EStG 1988 angeführten nicht steuerbaren Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. In diesem Sinn hat der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass für die Anwendbarkeit von § 26 Z 4 EStG 1988 jedenfalls der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege gegenüber dem Arbeitgeber zu erbringen ist (siehe zB VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163; VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026; VwGH 30.1.2003, 99/15/0215; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass die Zahlung nicht verrechnungspflichtiger Pauschalien durch den Arbeitgeber, mögen sie auch für die in § 26 EStG 1988 angeführten Zwecke gedacht sein, zu steuerpflichtigem Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 führt (vgl etwa VwGH 11.1.2021, Ra

2019/15/0163, mwN). Verrechnungspflichtige Pauschalien der genannten Art sind hingegen steuerfrei, wenn sie mit einwandfreien Nachweisen, die die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken erlauben, belegt sind (vgl VwGH 21.10.1993, 92/15/0001; siehe auch VwGH 30.1.2003, 99/15/0215). Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreisen darzulegen ist (vgl VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). 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 (vgl VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026; VwGH 20.6.2000, 98/15/0068). Eine bloße Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 BAO genügt nicht (vgl VwGH 19.9.1989, 89/14/0121).

Von einwandfreien Nachweisen bzw leichter Nachprüfbarkeit im Sinne der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung kann gegenständlich weder im Hinblick auf die Aufzeichnungen von Herrn ***A*** noch im Hinblick auf jene von Herrn ***B*** gesprochen werden.

Wie den unter Punkt II. 1. getroffenen Feststellungen zu entnehmen ist, lassen die Aufzeichnungen von Herrn ***A*** genaue Adressangaben (Straße, Hausnummer) zur Gänze vermissen. Die Aufzeichnungen enthalten ab der Kalenderwoche 48/2012 nicht einmal allgemeine Ortsangaben, sodass insoweit jeglicher örtliche Anhaltspunkt fehlt. Zudem fehlen Angaben darüber, von welchem Ort aus die Fahrtrouten gestartet wurden (zB vom Wohnsitz oder von einem anderen Ort aus) und wo diese endeten (zB am Wohnsitz oder an einem anderen Ort). Alleine diese den Aufzeichnungen anhaftenden Mängel führen dazu, dass ein Nachvollzug der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken nicht möglich ist. Hinzu kommt, dass ab der Kalenderwoche 1/2013 jeglicher Hinweis auf den Zweck des Besuches des jeweiligen Gastronomiebetriebes fehlt. Die Aufzeichnungen enthalten auch keine Angaben über das jeweils verwendete Kfz und die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten (zu den letztgenannten Kriterien vgl auch VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Betreffend den Dienstnehmer ***B*** wurden, wie den unter Punkt II. 1. getroffenen Feststellungen zu entnehmen ist, Aufzeichnungen überhaupt nur für den Monat Juli 2012 – und nicht auch für die Monate Juni, August und September 2012, für die ebenfalls Fahrtkostenvergütungen gewährt wurden – beigebracht. Diese den Monat Juli 2012 betreffenden Aufzeichnungen lassen genaue Adressangaben (Straße, Hausnummer) zur Gänze vermissen. Zudem fehlen Angaben darüber, von welchem Ort aus die Fahrtrouten gestartet wurden (zB vom Wohnsitz oder von einem anderen Ort aus) und wo diese endeten (zB am Wohnsitz oder an einem anderen Ort). Alleine diese den Aufzeichnungen anhaftenden Mängel führen dazu, dass ein Nachvollzug der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken nicht möglich ist. Die Aufzeichnungen enthalten auch keine Angaben über das jeweils

verwendete Kfz und die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten (zu den letztgenannten Kriterien vgl auch VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bf vermeint, die Kilometergelder seien im Schätzungswege zu ermitteln, so ist dem zu entgegnen, dass eine Schätzung gemäß § 184 BAO hinsichtlich Kilometergeldersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht in Betracht kommt. Die betreffende Leistung des Arbeitgebers ist nämlich der Ersatz ganz konkreter Fahrtkosten, also nur der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck (vgl VwGH 19.9.1989, 89/14/0121, zur Vorgängerbestimmung des § 26 Z 7 EStG 1972).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weswegen eine Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 17. Juni 2021