



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 6. September 2001 der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 1. August 2001 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (LSt), Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) sowie Festsetzung von Säumniszuschlägen (SZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	laut Bescheid		laut Berufungsentscheidung	
	ATS	€	ATS	€
Lst	394.908,00	28.699,08	172.575,00	12.541,51
DB	182.233,00	13.243,39	163.740,00	11.899,45
DZ	21.393,00	1.554,69	19.205,00	1.395,68
SZ	6.142,00	446,34	0,00	0,00

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das Prüfungsorgan in fünf Punkten Feststellungen. Auf die einzelnen Punkte entfielen die folgenden Nachforderungsbeträge:

Punkt	Lst	DB	DZ	SZ
1.	4.196,00	797,00	151,00	0,00
2.	0,00	75.570,00	8.844,00	0,00
3.	150.403,00	63.450,00	7.410,00	3.008,00
4.	83.620,00	11.879,00	1.391,00	0,00
5.	156.689,00	30.537,00	3.597,00	3.134,00
Summen in ATS	394.908,00	182.233,00	21.393,00	6.142,00
Summen in €	28.699,08	13.243,39	1.554,69	446,36

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen insoweit an, als es den im Spruch angeführten Haftungs- und Abgabenbescheid erließ, gegen den die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ergriff.

Nach der Aktenlage sind im gegenständlichen Fall noch folgende Punkte strittig: Punkt 3. (nur) hinsichtlich der Heranziehung der Bw. zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von S 150.403,00; Punkt 4. (Nachversteuerung von Kilometergeldern) und Punkt 5. (Schätzung Arbeitslöhne) zur Gänze.

1) Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG1988

Gegen die Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer wendet die Bw. ein, dass der handelsrechtliche Geschäftsführer, Herr RF, für das Kalenderjahr 2000 bereits zur Einkommensteuer veranlagt worden sei und die auf die Geschäftsführerhonorare entfallende Einkommensteuer am 16. Juli 2001 auch bereits entrichtet habe, womit eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. als Arbeitgeberin ausscheide. Als Nachweis für ihr Vorbringen hat die Bw. den Einkommensteuerbescheid und den diesbezüglichen Einzahlungsbeleg des Geschäftsführers vorgelegt.

2) Nachversteuerung von Kilometergeldern

In diesem Punkt hat das Prüfungsorgan festgestellt, die Bw. habe ihren Dienstnehmern für Fahrten zwischen deren Wohnung und den Einsatzorten (Baustellen) Kilometergelder

(steuerfrei) ausbezahlt. Die hierüber geführten Aufzeichnungen würden lediglich den Ort der Tätigkeit und die Anzahl der gefahrenen Kilometer ausweisen. Überdies sei die Kilometeranzahl größtenteils auf ganze 10 Kilometer "gerundet" worden. Das Prüfungsorgan bzw. diesem folgend das Finanzamt hat die Hälfte der von der Bw. in den Jahren 1998-2000 ausbezahlten Kilometergelder nachversteuert.

Dagegen wendet die Bw. ein, dass das in den Jahren 1998-2000 ausbezahlte Kilometergeld ausschließlich an Angestellte ausbezahlt worden sei, die sich dienstlich vom Ort und Sitz des Unternehmens mit ihrem eigenen Kraftfahrzeug zu einem anderen Ort begeben hätten, um dort Aufträge des Dienstgebers auszuführen (Bauberatung, Amtswege bei Behörden). Die angegebenen Orte würden in den meisten Fällen die jeweiligen Baustellen des Unternehmens betreffen. Die Verrechnung und Auszahlung sei auf Grund der von den Dienstnehmern geführten Aufzeichnungen erfolgt. Es sei unrichtig und unwahr, dass diese Aufzeichnungen größtenteils auf ganze 10 gerundete Kilometer aufwiesen. In den Jahren 1998-2000 sei das Kilometergeld nicht nur an einen einzigen, sondern an durchschnittlich sechs Dienstnehmer pro Jahr ausbezahlt worden. Die Bw. rege daher an und beantrage, die Empfänger der Kilometergelder, welche namentlich bekannt seien, vorzuladen und sie zum Sachverhalt zu befragen.

Mit Vorhalt vom 19. Juli 2005 hat die Berufungsbehörde die Bw. um Vorlage der von den Dienstnehmern geführten Aufzeichnungen, die der Kilometergeldauszahlung zu Grunde lagen, ersucht und der Bw. zur Kenntnis gebracht, dass nach Auffassung der Berufungsbehörde eine Nachversteuerung von lediglich 50% der ausbezahlten Kilometergelder im Hinblick darauf, dass es sich bei den Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 Z 4 EStG1988 um den Ersatz konkreter Aufwendungen (Fahrkosten) handle, nicht in Betracht komme. Weiters hat die Berufungsbehörde der Bw. mitgeteilt, dass von einer Befragung der Dienstnehmer im Hinblick darauf, dass es sich bei diesem Thema um eine Vielzahl von einzelnen Daten handle, welche nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten zu bleiben pflegen (VwGH vom 7. August 2001, Zl. 97/14/0175), Abstand genommen werde.

Am 31. August 2005 hat die Bw. der Berufungsbehörde die Aufzeichnungen, die der Kilometergeldauszahlung zu Grunde lagen, vorgelegt. Diese Aufzeichnungen enthalten folgende Angaben: Datum, Zielort, Anzahl der gefahrenen Kilometer. Es trifft zu, dass die Angaben hinsichtlich der Anzahl der gefahrenen Kilometer bei einigen – nicht bei allen – Dienstnehmern in den weitaus überwiegenden Fällen auf der Einserstelle eine Fünf oder eine Null ausweisen (beispielsweise: Le, September 1998; Vu, Jänner-November 2000; Ma, Dezember 1999; Ko, Jänner 1998 und Oktober 1999; Nö, März 1998). Überdies enthalten sämtliche Aufzeichnungen keine Angaben über Anfangs- und Endkilometerstände. Zu den von

der Berufungsbehörde geäußerten Bedenken (Nachversteuerung von lediglich 50% der ausbezahlten Kilometergelder) hat die Bw. nicht Stellung genommen.

3) Schätzung Arbeitslöhne

Die Firma M-GmbH – so die Begründung des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid - habe der Bw. Arbeitszeit in Rechnung gestellt, obwohl die M-GmbH über keine Arbeitskräfte verfügt habe. Es sei daher davon auszugehen, dass diese Arbeitsleistungen von Dienstnehmern der Bw. erbracht worden seien. Der diesbezügliche Lohnaufwand sei daher im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt worden. Die darauf entfallende Lohnsteuer und lohnabhängigen Abgaben (DB, DZ) wurden der Bw. im angefochtenen Bescheid vorgeschrieben.

In der Berufung hat die Bw. in Abrede gestellt, dass die M-GmbH über keine Arbeitskräfte verfügt habe. Die Frage der Geschäftsbeziehung zwischen der M-GmbH und der Bw. sei auch Gegenstand einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung gewesen. Das damit in Zusammenhang stehende Berufungsverfahren sei noch nicht rechtskräftig abgeschlossen.

Das angesprochene Berufungsverfahren wurde mit ho. Berufungsentscheidung vom 2. April 2003, GZ. RV/1688-W/02, abgeschlossen. Aus dieser Entscheidung geht hervor, dass die tatsächliche Leistungserbringung der M-GmbH an die Bw. nicht bestritten wird. Im Hinblick auf diese Ausführungen hat das Finanzamt mit Schriftsatz vom 20. September 2004 in diesem Punkt die Stattgabe der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988

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

Die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer besteht nicht mehr, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Bezüge entfällt, vorgeschrieben worden ist und er die Steuer entrichtet hat (VwGH vom 25. April 2002, ZI. 2001/15/0152; vom 3. August 2004, ZI. 2000/13/0046).

Da dem Geschäftsführer die auf sein Geschäftsführerhonorar entfallende Einkommensteuer vorgeschrieben worden ist und er diese auch entrichtet hat, scheidet die Haftungsinanspruchnahme der Bw. als Arbeitgeberin aus. Der Berufung wird in diesem Punkt daher Folge gegeben.

2) Nachversteuerung von Kilometergeldern

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 fallen Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Kilometergeldersatz des Arbeitgebers ist der Ersatz ganz konkreter Fahrkosten, also nur der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck. Eine solche Konkretisierung muss bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zu Grunde liegen. Das mit § 26 Z 4 EStG 1988 vereinbare Verständnis macht es notwendig, dass die Berechnungsunterlagen, die bereits der Berechnung durch den Arbeitgeber zu Grunde liegen müssen, so gestaltet sind, 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 erlauben (VwGH vom 19. September 1989, Zl. 89/14/0121).

Die von den Dienstnehmern erstellten Kilometergeldabrechnungen, die die Bw. der Auszahlung des Kilometergeldes zu Grunde gelegt hat, enthalten keine Angaben über den Ausgangspunkt der jeweiligen Reisebewegung und es fehlen die Anfangs- und Endkilometerstände. Für die Abgabenbehörde ist daher nicht überprüf- und nachvollziehbar, welche Fahrtstrecke jeweils zurückgelegt worden ist. Diese Kilometergeldabrechnungen tragen daher dem der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 immanenten Konkretisierungsgebot nicht Rechnung. Von der Befragung der Dienstnehmer, die Kilometergeldersätze erhalten haben, wurde Abstand genommen, da eine nachträgliche Glaubhaftmachung den Nachweis durch taugliche, zeitnahe Aufzeichnungen nicht zu ersetzen vermag (so auch: VwGH vom 19. September 1989, Zl. 89/14/0121). Ganz abgesehen davon, dass – wie die Berufungsbehörde der Bw. bereits im Vorhalt vom 19. Juli 2005 zur Kenntnis gebracht hat – es sich bei diesem Thema (Angaben zum Ausgangspunkt jeder einzelnen Dienstreise; Anfangs- und Endkilometerstand hinsichtlich jeder einzelnen Dienstreise) um eine Vielzahl von einzelnen Daten handelt, welche nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten zu bleiben pflegen (VwGH vom 7. August 2001, Zl. 97/14/0175). Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist daher das von der Bw. ausbezahlte Kilometergeld zur Gänze und nicht nur hinsichtlich eines Anteiles von 50% dem steuerpflichtigen Arbeitslohn zuzurechnen.

Bei Anwendung des Grenzsteuersatzes von 32% (für 1998 und 1999) bzw. von 31% (für 2000) resultieren aus diesem Titel folgende Nachforderungsbeträge (in ATS):

Dienst-	ausbezahlte Kilometergelder	Lohnsteuernachforderung
---------	-----------------------------	-------------------------

nehmer	1998	1999	2000	1998	1999	2000
Be	637,00	0,00	0,00	203,84	0,00	0,00
Fa	78.463,00	0,00	0,00	25.108,16	0,00	0,00
Fe	22.408,00	73.833,00	47.594,00	7.170,56	23.626,56	14.754,14
Kh	0,00	20.085,00	24.838,00	0,00	6.427,2	7.699,78
Ko	47.272,00	7.522,00	0,00	15.127,04	2.407,04	0,00
Le	9.408,00	53.082,00	53.611,00	3.010,56	16.986,24	16.619,41
Ma	0,00	25.358,00	19.188,00	0,00	8.114,56	5.948,28
Mo	0,00	0,00	7.463,00	0,00	0,00	2.313,53
Nö	13.970,00	5.821,00	0,00	4.470,40	1.862,72	0,00
Vu	0,00	0,00	21.060,00	0,00	0,00	6.528,60
Summen	172.158,00	185.701,00	173.754,00	55.090,56	59.424,32	53.863,74
Summe Lohnsteuer						168.379,00
DB	4,5%	4,5%	4,5%			
	7.747,11	8.356,55	7.818,93	Summe DB		23.923,00
DZ	0,53%	0,53%	0,52%			
	912,44	984,22	903,52	Summe DZ		2.800,00

3) Schätzung Arbeitslöhne

Dem Antrag beider Parteien wird entsprochen und der Berufung in diesem Punkt Folge gegeben.

Die Nachforderung laut Spruch setzt sich somit wie folgt zusammen:

Punkt	Lst	DB	DZ	SZ
1.	4.196,00	797,00	151,00	0,00
2.	0,00	75.570,00	8.844,00	0,00
3.	0,00	63.450,00	7.410,00	0,00

4.	168.379,00	23.923,00	2.800,00	0,00
5.	0,00	0,00	0,00	0,00
Summen in ATS	172.575,00	163.740,00	19.205,00	0,00
Summen in €	12.541,51	11.899,45	1.395,68	0,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Dezember 2006