



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien  
Senat 11

GZ. RV/0844-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 18. Februar 2002 der Bw., vertreten durch Fiebinger, Polak, Leon & Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 17. Jänner 2002 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 1) über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 2000 und 2) über den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis zum 30. September 2001 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (idF.: Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte das Prüfungsorgan fest, dass die Bw. an ihren Geschäftsführer, welcher mit

30. September 2001 aus dem Unternehmen ausgeschieden ist, im nunmehr berufungsgegenständlichen Zeitraum Kilometergelder in folgender Höhe steuerfrei ausbezahlt hat: 1997: S 278.427,00, 1998: S 264.112,00, 1999: S 282.169,00, 2000: S 294.510,00 und von Jänner bis September 2001 S 304.341, in Summe daher S 1.423.559,00. Weiters hat das Prüfungsorgan festgestellt, dass die Bw. dem Geschäftsführer zusätzlich zu den Kilometergeldern auch die jährlichen Kosten für die Autobahnvignette (steuerfrei) ersetzt hat (1997-2000 S 550,00 pro Kalenderjahr). Bereits vor Erlassung der nunmehr mit Berufung angefochtenen Bescheide hat die steuerliche Vertreterin der Bw. angegeben, dass der Geschäftsführer kein Fahrtenbuch geführt hat; die wöchentlich betrieblich veranlassten Kilometerleistungen habe der Geschäftsführer über Tageskilometer eruiert und einmal wöchentlich in die Reisekostenabrechnung aufgenommen (Schriftsatz vom 7. Jänner 2002).

In rechtlicher Hinsicht vertrat das Prüfungsorgan die Auffassung, Voraussetzung für die steuerfreie Behandlung von Kilometergeld-Vergütungen sei die fortlaufende Führung eines Fahrtenbuches oder eines anderen gleichwertigen Nachweises. Da keine geeigneten Aufzeichnungen geführt worden sind, seien die Kilometergeld-Vergütungen und die Kosten für die Autobahnvignette dem steuerpflichtigen Arbeitslohn hinzuzurechnen.

Das Finanzamt ist den Feststellungen und der Rechtsauffassung des Prüfungsorgans gefolgt und hat die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

In der Berufung hat die steuerliche Vertreterin Folgendes vorgebracht: der Geschäftsführer habe seine wöchentlichen Reisekostenabrechnungen in der Form erstellt, dass er den Tageskilometer seines Autos am Montag auf Null gestellt und am Ende der Woche den Kilometerstand mit ATS 4,90 kalkuliert und diesen Betrag in seine Reisekostenabrechnung eingetragen habe. Weiters hat die steuerliche Vertreterin der Bw. den Aufgabenbereich des Geschäftsführers umschrieben, die Notwendigkeit der damit verbundenen Reisetätigkeit dargelegt und ist so zu dem Schluss gelangt, dass für den berufungsgegenständlichen Zeitraum ein Betrag in Höhe von S 614.592,30 als Leistung des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 anzuerkennen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2002 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen.

In ihrem Vorlageantrag hat die – nunmehr durch einen Rechtsanwalt vertretene – Bw. Folgendes vorgebracht: mit dem Geschäftsführer sei vereinbart worden, dass dieser Dienstfahrten mit seinem eigenen Kraftfahrzeug durchführe und die Bw. dafür „gedeckeltes“ Kilometergeld

ausbezahle. Die (Anmerkung: in englischer Sprache verfasste) Vereinbarung hat der Vertreter der Bw. dem Vorlageantrag angeschlossen. In dieser Vereinbarung – so der Vertreter der Bw. weiter – sei ein wöchentlicher "Richtwert" enthalten, um die Deckelung für den Geschäftsführer leichter handhabbar zu machen. Dies bedeute aber in keiner Weise, dass der Betrag als Pauschale vereinbart worden wäre oder dass der Geschäftsführer deswegen von der Pflicht zur ordnungsgemäßen Buchführung über seine Dienstfahrten befreit gewesen wäre. Dass die Bw. die Kilometergelder an Hand der vom Geschäftsführer vorgelegten Kilometer-Abrechnungen ausbezahlt habe sei darauf zurückzuführen, dass die Bw. einerseits wusste, dass der Geschäftsführer aufgrund seines Tätigkeitsbereiches ausgedehnte Fahrten für die Bw. unternehme und somit an der Höhe der vorgelegten Abrechnungen nicht zweifeln musste und andererseits davon ausgehen konnte, dass der Geschäftsführer, gesetzeskonform, entsprechende Aufzeichnungen über seine Fahrten geführt habe. Tatsächlich habe der Geschäftsführer – für die Bw. nicht erkennbar – kein Fahrtenbuch oder ähnliche Unterlagen über die von ihm gefahrenen Kilometer geführt. Zum Beweis für die ausgedehnte Reisetätigkeit mit dem eigenen PKW sowie für die Anzahl der gefahrenen Kilometer hat der Vertreter der Bw. die Einvernahme des Geschäftsführers beantragt.

Aus der (in englischer Sprache verfassten) Vereinbarung, datiert vom 25. Dezember 1996, geht hervor, dass der Geschäftsführer anstelle eines Dienstfahrzeuges sein eigenes Fahrzeug verwenden wird und dafür jährlich einen Betrag in Höhe von ATS 245.000,00, sohin wöchentlich S 5.200,00 (= 52 Wochen abzüglich 5 Wochen Urlaub), erhält.

Der Stellungnahme vom 14. Mai 2003 hat der Vertreter der Bw. Gutachten gemäß § 57a KFG hinsichtlich der beiden vom Geschäftsführer verwendeten Privatfahrzeuge angeschlossen.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung hat das Prüfungsorgan einige Reisekostenabrechnungen in Kopie zum Akt genommen. Die Reisekostenabrechnungen des Geschäftsführers enthalten demnach folgende Angaben (zum Beispiel 52. Woche des Kalenderjahres 2000): Reisezweck: Austria, und den Betrag an Kilometergeld -Vergütungen: S 2.244,00.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die dem Geschäftsführer im berufungsgegenständlichen Zeitraum ausbezahlten Kilometergeld -Vergütungen Teile des steuerpflichtigen Arbeitslohnes darstellen oder ob es sich dabei (zum Teil) um nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallende Leistungen des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 handelt.

Gemäss § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgeber gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. 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.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist die Leistung des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. In diesem Sinne muss bereits der Leistung des Arbeitgebers der Nachweis sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke zugrunde liegen (VwGH vom 19. September 1989, ZI. 89/14/0121, und vom 22. April 1992, ZI. 87/14/0192, mit weiteren Judikatur- und Literaturhinweisen). Dass der Bw. als Arbeitgeberin bei Auszahlung der Kilometergeld-Vergütungen kein solcher Nachweis vorlag, ist unstrittig. So hat die Bw. im gesamten Verfahren die Feststellung des Prüfungsorgans, dass der Geschäftsführer kein Fahrtenbuch bzw. vergleichbare Aufzeichnungen geführt hat, bestätigt (Schriftsatz vom 7. Jänner 2002, Vorlageantrag vom 23. Dezember 2002). Der Berufung muss daher bereits aus diesem Grund der gewünschte Erfolg versagt bleiben.

In Kenntnis des Umstandes, dass keine Nachweise vorhanden sind, hat die Bw. im weiteren Verfahren versucht glaubhaft zu machen, dass der Geschäftsführer zumindest in einem gewissen Umfang mit seinen Privatfahrzeugen Dienstfahrten für die Bw. durchgeführt hat und sich daher zumindest ein Teil der Kilometergeld -Vergütungen als Leistung des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 erweist. Abgesehen davon, dass eine (nachträgliche)

Glaubhaftmachung den konkreten Nachweis, der bereits der Auszahlung durch den Arbeitgeber zugrunde liegen muss, nach der oa. Rechtsprechung nicht zu ersetzen vermag, sind die von der Bw. in diesem Zusammenhang vorgelegten Beweismittel nicht geeignet auch nur annähernd darzulegen, in welchem Umfang der Geschäftsführer tatsächlich eine dienstliche Reisetätigkeit für die Bw. entfaltet hat.

Dazu ist vorweg einmal auf die oa. Vereinbarung vom 25. Dezember 1996, wonach der Geschäftsführer jährlich einen Betrag in Höhe von ATS 245.000,000 (wöchentlich ATS 5.200) erhalten soll, hinzuweisen. Dieser Vereinbarung ist mangels diesbezüglicher Angaben nicht zu entnehmen, in welchem Umfang mit den dort angeführten Beträgen eine berufliche Reisetätigkeit für die Bw. abgegolten sein soll.

Zum Nachweis für die immer wieder behauptete umfangreiche Reisetätigkeit des Geschäftsführers hat die Bw. mit Schriftsatz vom 14. Mai 2003 die Gutachten gemäß § 57a KFG hinsichtlich der beiden Privatfahrzeuge des Geschäftsführers vorgelegt (nicht für den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum). Die Begutachtung ist jeweils am Beginn (Jänner bzw. Februar) des jeweiligen Kalenderjahres erfolgt. Aus dem Vergleich der in den Gutachten ausgewiesenen Kilometerständen mit denen des jeweiligen Vorjahres ergibt sich, dass der Geschäftsführer 1999 mit beiden (!!!) Privatfahrzeugen ca. 19.500 und im Kalenderjahr 2000 – auch mit beiden Privatfahrzeugen – ca. 19.000 Kilometer zurückgelegt hat. Einer Kilometerleistung von ca. 19.500 Kilometern im Kalenderjahr 1999 steht somit eine Kilometergeld-Vergütung in Höhe von S 282.169,00 gegenüber, durch S 4,90 dividiert entspricht das einer Kilometeranzahl von 57.585,00 Kilometern (beruflich gefahrene Kilometer lt. Berufung: 28.595); und einer Kilometerleistung von ca. 19.000 Kilometern im Kalenderjahr 2000 steht eine Kilometergeld-Vergütung in Höhe von S 294.510,00 gegenüber, durch S 4,90 dividiert entspricht das einer Kilometeranzahl von 60.104 Kilometern (beruflich gefahrene Kilometer lt. Berufung: 21.585). Selbst unter der als unwahrscheinlich zu bezeichnenden Annahme, der Geschäftsführer sei mit seinen beiden (!!!) Privatfahrzeugen ausschließlich beruflich gefahren, bedeutet dies, dass der tatsächlichen Kilometerleistung eine doppelte bzw. dreifache Kilometergeld-Vergütung gegenübersteht.

In ihrem Zusammenhalt ergeben die von der Bw. zur Glaubhaftmachung vorgelegten Beweismittel folgendes Bild: dass der Geschäftsführer mit seinen Privatfahrzeugen eine berufliche Reisetätigkeit für die Bw. entfaltet haben mag, wird von der Berufungsbehörde nicht ausgeschlossen. Weder die Vereinbarung über die Kilometergeld-Vergütung, noch die vom Geschäftsführer der Bw. vorgelegten Reisekostenabrechnungen lassen – nicht einmal annäherungsweise – erkennen, in welchem Umfang der Geschäftsführer für die Bw.

tatsächlich eine berufliche Reisetätigkeit entfaltet haben soll. Auch die von der Bw. vorgelegten Gutachten gemäß § 57a KFG lassen keinen diesbezüglichen Rückschluss zu. Der einzige Rückschluss der aus diesen Gutachten – auch wenn diese nicht den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum umfassen – gezogen werden kann ist der, dass zwischen den Dienstfahrten und den ausbezahlten Kilometergeld-Vergütungen offensichtlich kein Zusammenhang besteht. Der Versuch der Bw., den Umfang der Reisetätigkeit ihres Geschäftsführers glaubhaft zu machen, ist daher nach Ansicht der Berufungsbehörde als gescheitert zu betrachten.

Von der Einvernahme des Geschäftsführers wurde Abstand genommen. Die Leistung des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 ist der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Das bedeutet, dass der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise bereits der Auszahlung durch den Arbeitgeber zugrunde liegen muss. Eine (nachträgliche) Einvernahme des Geschäftsführers erübrigt sich daher; ganz abgesehen davon, dass es sich bei diesem Thema – Anzahl der beruflich gefahrenen Kilometer über einen (nahezu) fünfjährigen Zeitraum – 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 (so auch: VwGH vom 7. August 2001, Zl. 97/14/0175).

Ob die Bw. zu Recht auf die - ihrem Vorbringen nach - geübte und vom Finanzamt nicht beanstandete Vorgangsweise, Reisekostenersätze nicht am Lohnkonto auszuweisen vertrauen durfte kann im gegebenen Zusammenhang dahingestellt bleiben, da die Bw. auch in diesem Fall nicht von der Nachweisführungen im oben dargestellten Sinn befreit ist.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass der gesetzlichen Anordnung des § 103 Abs. 2 BAO zufolge die gegenständliche Berufungsentscheidung der steuerlichen Vertreterin der Bw. zugestellt wurde (so auch: VwGH vom 8. März 1994, Zl. 93/14/0174).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. August 2003