



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 über den Prüfungszeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer-Abfuhrdifferenzen	1999-2000	26.326,--	1.913,18
Lohnsteuer-Fehlberechnungen	1999-2000	258.032,--	18.751,92
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1999-2000	69.214,--	5.029,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1999-2000	7.266,--	528,04
Säumniszuschlag (LSt)		entfällt	
Säumniszuschlag (DB)		904,--	65,70

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 - abge-

sehen 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

Auf Grund von Ermittlungen der Prüfungsabteilung Strafsachen sowie einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden für die Jahre 1999 und 2000 folgende Feststellungen getroffen sowie Schätzungen in folgender Höhe vorgenommen:

1. Abfuhrdifferenzen: Da für die Monate August bis Dezember 2000 keinerlei Lohnabgaben mitgeteilt oder abgeführt wurden, wurde an die Ergebnisse bereits früher erforderlicher Schätzungen angeknüpft und pro Monat Lohnsteuer von 45.000 S, Dienstgeberbeitrag von 7.000 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 700 S angesetzt.

2. Bezüge H.D.: Obwohl H.D. weder Gesellschafter der Berufungswerberin noch offizieller Geschäftsführer war, nahm er in den geprüften Jahren sämtliche Agenden der Gesellschaft gleich einem Geschäftsführer wahr. In dieser Zeit wurden von ihm laufend Beträge vom Firmenkonto behoben, deren Verwendungszweck im Zuge der Prüfungshandlungen nicht nachvollzogen und glaubhaft gemacht werden konnten. Die Entnahmen wurden daher als Entlohnung für seine Tätigkeit gewertet und nachversteuert. Darüber hinaus erhielt H.D. Reisekosten in Form von Kilometergeldern, die jedoch nicht entsprechend belegt waren, sodass auch hier eine Nachversteuerung erfolgte. Insgesamt wurden die nachzuversteuernden Einkünfte für 1999 mit 471.000 S (hievon Kilometergelder von 100.507,50 S) und für 2000 mit 1.643.000 S (hievon Kilometergelder von 234.450 S) geschätzt.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Prüfung an und forderte mittels Haftungs- und Abgabenbescheid Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung erklärte die Berufungswerberin, dass der Bescheid unrichtig, völlig zusammenhanglos und fern jeder Realität sei. In der Anlage würden nunmehr die Lohnkonten der Dienstnehmer und die dazugehörigen Steuererklärungen übermittelt. Bezüglich der Barabhebungen wäre allein aus den vorliegenden Buchhaltungsunterlagen erkennbar gewesen, dass damit durch H.D.

Rechnungen bzw. Löhne bezahlt worden seien. Es erscheine daher verwunderlich, die Barabhebungen als Einkünfte zu werten.

Unter Zugrundelegung dieser Unterlagen und nach einer ausführlichen Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung konnte das Finanzamt die für die Monate August bis Dezember 2000 geschätzten Abfuhrdifferenzen in einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung maßgeblich reduzieren. Hinsichtlich Nachversteuerung der Barentnahmen durch H.D. erfuhr der Bescheid keine Änderung, da nach wie vor keine Unterlagen vorhanden waren, aus denen nachvollziehbar war, welchem Zweck die Entnahmen gedient hatten. Auch die Kilometergeldabrechnungen entsprachen nicht den Mindestanforderungen einer ordnungsgemäß geführten Reiserechnung, sodass auch die Nachversteuerung dieser Zahlungen keine Änderung erfuhr.

Im Vorlageantrag erklärte die Berufungswerberin neuerlich – jedoch ohne Vorlage von Unterlagen oder nähere Erläuterung –, dass die beanstandeten Entnahmen durch H.D. allesamt Bankabhebungen gewesen wären, mit denen Zahlungen von Löhnen etc. getätigt worden wären. Es sei alles aus den Buchhaltungsunterlagen, die noch beim Finanzamt lägen, logisch und lückenlos nachvollziehbar. Auch wäre ein Fahrtenbuch zur Verfügung gestanden, das jedoch nie verlangt worden wäre.

Im weiteren Berufungsverfahren übermittelte das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat den Arbeitsbogen sowie sämtliche dort noch aufliegenden Buchhaltungsunterlagen. Vom Finanzamt wurde weiters eine von H.D. im Rahmen von Erhebungen durch die Strafsachenstelle getätigten Aussage übermittelt.

In seiner Aussage erklärte H.D. neben den für das gegenständliche Verfahren unwesentlichen Punkten insbesondere, dass er der tatsächliche Geschäftsführer der Berufungswerberin gewesen wäre. Er hätte hierfür jedoch keine Bezüge, sondern nur Kilometergeld erhalten. Sämtliche Barabhebungen seien für Lohnzahlungen, Bezahlung von Subfirmen und Werkzeuge verwendet worden. Alle Zahlungsvorgänge müssten lückenlos aus einem Kassabuch ersichtlich sein. Das behobene Geld sei stets in die Kassa eingelegt worden und hieraus die notwendigen Barauslagen bezahlt worden. Das Kassabuch würde monatlich im nachhinein erstellt. Im Rahmen dieser Ermittlungen wurde schließlich die Handkasse selbst (eine Geldtasche) vorgewiesen, die Kassabücher für den Prüfungszeitraum wurden letztlich nachgereicht und in der Folge ebenfalls an den unabhängigen Finanzsenat weitergeleitet.

Die Kassabücher wurden dem Lohnsteuerprüfer vorgelegt. Nach Einsichtnahme erklärte der Lohnsteuerprüfer, dass die Kassabücher tatsächlich zuvor nicht bei den Unterlagen waren.

Gegen die Richtigkeit bestünden jedoch Bedenken, da sie offensichtlich erst im Nachhinein erstellt wurden und auch einzelne formelle Mängel aufweisen (keine Belegnummern etc.).

Mittels Vorhalt teilte der unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin sämtliche aus den vorliegenden Unterlagen gezogenen Schlüsse mit, hielt ihr die noch bestehenden Unklarheiten vor und räumte ihr die Gelegenheit zu einer allfälligen Stellungnahme ein. Der Vorhalt wurde nicht mehr beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind im vorliegenden Fall nur mehr folgende zwei Punkte:

- 1.) Höhe der nicht erfassten Lohnzahlungen an den Dienstnehmer H.D.
- 2.) Steuerfreie Behandlung der an H.D. ausbezahlten Reisekostenentschädigungen.

Zu 1.) Unbestritten ist, dass H.D. für die Berufungswerberin gleich einem Geschäftsführer tätig war und in diesem Zusammenhang auch Ein- und Auszahlungen vornahm. Während er selbst erklärte, in den Berufungsjahren lediglich Reisekostenersätze, jedoch kein Gehalt für diese Tätigkeit bezogen zu haben, ging das Finanzamt davon aus, dass zahlreiche Barbehebungen, die von ihm getätigt wurden und bei denen der weitere Zahlungsfluss aus den Buchhaltungsunterlagen nicht nachvollziehbar war, letztlich ihm verblieben wären und daher ein Entgelt für seine Tätigkeit darstellten, das steuerlich als Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 zu erfassen wäre.

Fest steht weiters, dass tatsächlich die bei der Prüfung vorgelegenen Unterlagen nicht geeignet waren, den Zahlungsverkehr lückenlos nachzuvollziehen, insbesondere da er größtenteils in bar abgewickelt wurde. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens wurden der Abgabenbehörde Aufzeichnungen vorgelegt, die näheren Einblick in die Zahlungsvorgänge ermöglichten. Hiezu ist zunächst grundsätzlich Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im Zuge der Prüfungshandlungen wurde bei Auswertung der Bankbelege festgestellt, dass H.D. laufend größere Barbehebungen vom Konto der Berufungswerberin tätigte, über deren weitere Verwendung weder die Kontobewegungen noch sonstige Unterlagen Aufschluss gaben. Wenn die Abgabenbehörde aus diesem Umstand und in Zusammenhang mit der Tatsache, dass H.D. der Berufungswerberin praktisch als Dienstnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellte, den Schluss zog, dass diese Barentnahmen Entlohnung für die Tätigkeit darstellten, so ist dies nicht von der Hand zu weisen, zumal H.D. mit Ausnahme der als Reisekostenersätze erklärten Zahlungen keinerlei sonstige Entlohnung erhielt.

Die nunmehr im nachhinein vorgelegten Kassabücher, mit deren Hilfe die Ein- und Ausgänge in eine Handkassa nachgewiesen werden sollten und die insbesondere darlegen sollten, dass sämtliche Barbehebungen in die Kassa Eingang gefunden haben und hievon Löhne oder sonstige Rechnungen bezahlt wurden, weisen nun Mängel auf, die durchaus Zweifel an der vollständigen sachlichen Richtigkeit aufkommen lassen. So ist insbesondere festzustellen:

Abgesehen davon, dass in den Kassabüchern keine Belegnummern angeführt sind, wurden die Kassabücher offensichtlich nicht tagfertig erstellt, sondern, wie dies auch von H.D. selbst erklärt wurde, im Nachhinein. Dies zeigt sich teilweise darin, dass in Einzelfällen das Datum der Bankbehebung laut Bankbeleg und der Einlage nicht übereinstimmt – mehrfach wäre sogar die Einlage vor der Behebung erfolgt. In Einzelfällen wären überdurchschnittlich hohe Beträge behoben und in der "Kassa", die letztlich nur eine ungesicherte Geldtasche war, viele Tage bis zur Verausgabung aufbewahrt worden – eine Vorgangsweise, die sinnlos erscheint und ebenfalls Zweifel aufkommen lässt, ob dies tatsächlich so erfolgt ist. Im Übrigen enthielten die Kassabücher auch vereinzelt Auszahlungen, die nicht sicher nachvollziehbar waren – so wurde etwa eine USt-Zahlung an das Finanzamt an einem Tag vermerkt, an dem kein Eingang an das Finanzamt erfolgt ist.

Auf Grund dieser Feststellungen können die Kassabücher den Verdacht jedenfalls nicht zur Gänze entkräften, dass nicht alle Barbehebungen für betriebliche Zahlungen verwendet wurden, und ist nach wie vor eine Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben. Hiezu kommt noch, dass auch nach Auswertung dieser Kassabücher immer noch Bankbehebungen verbleiben, denen keine korrespondierende Einlage ins Kassabuch gegenübersteht, und andererseits auch Bankbehebungen getätigt wurden, die nur auf einem handschriftlichen Zettel im Rahmen der Belegsammlung vermerkt wurden, sodass im betroffenen Zeitraum die Bankzu- und -abgänge nicht lückenlos nachvollziehbar sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen festgestellt hat (z.B. VwGH vom 10.9.1998, 96/15/0183), ist es Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen

möglichst nahe zu kommen. Wenn das Finanzamt bisher in Ermangelung jeglicher Unterlagen davon ausgegangen ist, dass sämtliche Barentnahmen, die H.D. getätigt hat, ihm auch verblieben sind, so ist nun an Hand der neu vorliegenden Unterlagen zu prüfen, in welchem Ausmaß diese Annahme hiedurch entkräftet werden konnte.

Im Rahmen der Prüfung wurden H.D. – ohne Berücksichtigung der Kilometergelder – folgende Barentnahmen als Einkünfte zugerechnet: von Juni bis Dezember 1999 370.492 S, im Jahr 2000 1.408.550 S. Betrachtet man nun die Kassaein- und –ausgänge an Hand der neuen Unterlagen, so kommt folgende Schätzung der Realität näher:

Juni bis Dezember 1999: hier weist das Kassabuch zunächst zwei konkrete Fehler auf: eine Bankbehebung von 26.000 S wurde statt als Eingang im Kassabuch als Ausgang verbucht (Fehlbetrag daher 52.000 S), eine als Ausgang verbuchte Zahlung an das Finanzamt von 20.954 S konnte dort als Eingang nicht nachvollzogen werden. Bezüglich der Nachvollziehbarkeit der Barentnahmen in diesem Jahr fällt auf, dass zwar alle Entnahmen als Einlage in die Kassa gebucht wurden, jedoch eine unmittelbare Verausgabung der Beträge nur bei einem Teil dieser Einlagen festzustellen ist. So wurde z.B. die Kassa am 13.8. mit einer Barbehebung von 80.000 S aufgestockt, obwohl sich bereits 154.510 S in der Kassa befanden und bis zum 14.9. keine nennenswerten Beträge ausbezahlt wurden. Ähnliches gilt für eine Barbehebung von 15.000 S im Juni und von 75.000 S und 25.000 S im November. Hierzu kommt noch, dass für einen Zeitraum von ca. einer Woche, in der die Barbehebung von 75.000 S erfolgte, Bankbelege überhaupt fehlen und lediglich ein handschriftlicher Vermerk hierüber vorliegt, sodass die gesamte Geldgebarung in dieser Zeit nicht tatsächlich nachvollzogen werden kann. Berücksichtigt man einerseits die Tatsache, dass eine jedenfalls teilweise betriebliche Verwendung der Beträge durch die Einlage in die Kassa glaubhaft ist, und andererseits die Zweifel, die durch obige Feststellungen an der Richtigkeit des Kassabuches aufkommen, so erscheint es nicht unrealistisch, wenn die H.D. zugeflossenen Beträge nun mit ca. 50% der oben aufgelisteten Behebungen (ca. 100.000 S) sowie den oben angeführten Buchungsfehlern (ca. 70.000 S) geschätzt werden. Die bisherige Schätzung der Bezüge für 1999 vermindert sich hiedurch um 200.000 S.

Jänner bis Dezember 2000: Zunächst ist festzuhalten, dass aus diesem Zeitraum für Behebungen von insgesamt 122.279 S überhaupt keine korrespondierende Einlage im Kassabuch gefunden wurde. Hinsichtlich der übrigen Behebungen wurden ähnliche Mängel wie im Vorjahr festgestellt: Für fünf Barbehebungen (Gesamtbetrag 142.000 S) fehlten die Bankbelege und waren Buchungsvorgänge jeweils über mehrere Tage nicht nachvollziehbar. Für weitere Behebungen von mindestens 400.000 S fehlt mangels unmittelbar nachfolgender Verausgabung eine logische Erklärung für die Einlage in die Kassa. Legt man diese

Feststellungen in gleicher Weise wie im Vorjahr der Schätzung zugrunde, so ergeben sich zusammen mit dem Betrag von 122.279 S geschätzte Bezüge von ca. 400.000 S, bzw. eine Kürzung des bisherigen Schätzungsbetrages um 1.000.000 S.

Es steht außer Frage, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach festgestellt, dass derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (z.B. VwGH vom 22.4.1998, 95/13/0191). Da die Berufungswerberin den Vorhalt, mit dem ihr die oben beschriebenen Mängel des Kassabuches mitgeteilt wurden, weder beantwortet hat noch sonst in irgendeiner Weise versucht hat, die noch bestehenden Unklarheiten oder Zweifel aufzuklären, besteht kein Anlass, von der grundsätzlichen Annahme, dass H.D. seinen Lebensunterhalt teilweise durch diese Entnahmen finanziert hat, abzugehen.

Zu 2.) 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.

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 22.4.1992, 87/14/0192) gilt auch für Reisekostenersatz der Grundsatz, dass sie nachzuweisen sind. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein.

Für Kilometergelder bedeutet dies, dass sie nur dann steuerfrei sind, wenn sie mit einwandfreien Nachweisen, die die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten einzelnen Fahrtstrecken erlauben, belegt sind. Nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfordert dies, dass zumindest das Datum, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreise ausgezeichnet werden. Ein einwandfreier Nachweis liegt nicht vor, wenn keine Angaben über den jeweils verwendeten PKW, über die Anfangs- und Endkilometerstände von Dienstfahrten sowie darüber enthalten sind, ob die Fahrten einem dienstlichen oder privaten Charakter gedient haben (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Sinnvollerweise würde ein entsprechend gestaltetes Fahrtenbuch diese Erfordernisse am besten erfüllen. Dennoch könnte der Nachweis auch in anderer Form durch taugliche,

zeitnahe Aufzeichnungen im Rahmen der Reisekostenabrechnung geführt werden. Im vorliegenden Fall wurden jedoch die vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Grundsätze der Nachweisführung nicht einmal annähernd erfüllt. Die Grundlagen, nach denen Kilometergelder bezahlt wurden, waren lediglich monatliche Aufzählungen von Fahrten, die beispielsweise so lauteten: 3x Wien – Linz 1180 km, 8x Wien + Umgebung 680 km. Angaben dieser Art erfüllen nicht einmal die Mindestanforderungen einer Nachweisführung und wären nicht einmal für eine Glaubhaftmachung ausreichend. Wenn im Vorlageantrag erklärt wird, es wäre ein Fahrtenbuch zur Verfügung gestanden, es wurde nur nicht verlangt, so erhebt sich die Frage, warum dieses Fahrtenbuch in diesem Fall nicht zumindest im Berufungsverfahren vorgelegt wurde, zumal der Berufungswerberin mit dem zuletzt zugestellten Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates noch gesondert Gelegenheit zu einer allfälligen Stellungnahme gegeben wurde.

Die Kilometergelder von 100.507,50 S für das Jahr 1999 und von 234.450 S für das Jahr 2000 waren daher unverändert den nichtselbständigen Einkünften des H.D. zuzurechnen.

Auf Grund der angeführten Gründe ändert sich die Bemessungsgrundlage für die Neuberechnung der Lohnsteuerfehlberechnungen folgendermaßen:

1999: Bisherige Barbehebungen inkl. KM-Gelder 471.000 S abzüglich 200.000 S ergibt Barbehebungen inkl. KM-Gelder neu von 271.000 S.

2000: Bisherige Barbehebungen inkl. KM-Gelder 1.643.000 S abzüglich 1.000.000 S ergibt Barbehebungen inkl. KM-Gelder neu 643.000 S.

Die bereits mit Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Bescheidänderungen werden auch dieser Entscheidung zu Grunde gelegt. Die Lohnsteuer-Abfuhrdifferenzen sowie der damit in Zusammenhang stehende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechen daher den in der Berufungsvorentscheidung ausgewiesenen Beträgen.

Die Bescheidgrundlagen errechnen sich folgendermaßen:

Lohnabgaben betreffend die Bezüge von H.D.:

	1999	2000	gesamt
Bezüge neu	271.000 S	643.000 S	
LSt laut Tabelle	52.564 S	205 468 S	258.032 S
Dienstgeberbeitrag (4,5%)	12.195 S	28.935 S	41.130 S

Zuschlag zum DB	1.219 S	2.893 S	4.112 S
-----------------	---------	---------	---------

Für den Bescheid ergibt sich hieraus:

LSt-Abfuhrdifferenzen wie Berufungsvorentscheidung,

LSt-Fehlberechnungen wie oben,

Dienstgeberbeitrag betreffend Abfuhrdifferenzen 28.084 S, betreffend Fehlberechnungen 41.130 S, insgesamt 69.214 S,

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffend Abfuhrdifferenzen 3.154 S, betreffend Fehlberechnungen 4.112 S, insgesamt 7.266 S,

Der Säumniszuschlag beim Dienstgeberbeitrag wurde mit 2% von 28.084 S lt. Berufungsvorentscheidung und von 17.137 S entsprechend den Neufeststellungen festgesetzt.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 2. September 2004