

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der STG., vertreten durch Dr. JS., vom 14. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 7. Februar 2002, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin, die sich laut Firmenbuch mit der gewerbsmäßigen Beförderung von Gütern mit 25 Kraftfahrzeugen des Straßenverkehrs befasst, waren im Prüfungszeitraum AS., mit ATS 280.000,-- ASJ. (im Folgenden mit ASJ. bezeichnet), mit ATS 125.000,-- und GS., (im Folgenden mit GS. bezeichnet) mit ATS 125.000,-- beteiligt, wobei ASJ. seit 1.3.1998 als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungierte.

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 31.12.2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung beanstandete das Erhebungsorgan u.a.

1. die steuerfrei erfolgte Auszahlung von Schmutzzulagen an den Geschäftsführer ASJ. und an den Angestellten GS. Die jährliche Höhe der Schmutzzulage betrug bei ASJ. S 49.200,-- und bei GS. S 24.000,--. Bei Schmutzzulagen sei zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen einer Verschmutzung im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG gegeben seien (VwGH 16.2.1983, 81/13/0104) und das Ausmaß der Zulage angemessen sei (VwGH 17.2.1988, 85/13/0177). Soweit eine den Voraussetzungen grundsätzlich

entsprechende Schmutzzulage das angemessene Ausmaß übersteige, sei sie steuerpflichtig. Die Steuerfreiheit der Zulagen setze weiters voraus, dass der Behörde nachgewiesen werde, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt habe und wann sie geleistet worden seien (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342). Trotz mehrmaliger Terminverschiebungen und Aufforderungen die Unterlagen vorzulegen, sei dem nicht nachgekommen worden. Diesbezüglich errechnete das Erhebungsorgan eine Nachforderung an Lohnsteuer von S 109.800,-- (€ 7.979,48).

2. Trotz mehrmaliger Aufforderung seien für den Geschäftsführer ASJ. und den Angestellten GS. keine Reisekostenaufzeichnungen vorgelegt worden. Die monatlichen, steuerfrei ausbezahlten Diätenzahlungen an ASJ. hätten S 7.920,-- 12mal jährlich und an GS. S 3.600,--, ebenfalls 12mal jährlich betragen. Das Erhebungsorgan erkannte davon nur die Hälfte als Bezüge im Sinne des § 26 Z 4 EStG an und errechnete diesbezüglich folgende Nachforderungen: Lohnsteuer S 103.680,-- (€ 7.534,75), Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen S 9.331,-- (€ 678,12) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag S 975,-- (€ 70,82).

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 7. Februar 2002 insgesamt S 303.005,-- (€ 22.020,23) an Lohnsteuer, S 21.621,-- (€ 1.571,26) an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 2.259,-- (€ 164,17) an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter berufen. Hinsichtlich der Nachversteuerung der Schmutzzulagen werde festgehalten, dass betreffend GS. keine Aufzeichnungen für die geltend gemachte Schmutzzulage mehr aufzufinden seien. Bezuglich der an ASJ. ausbezahlten Schmutzzulagen für die Jahre 1998 bis 2000 werde eine Nachfrist zur Beibringung der Aufzeichnungen bis zum 29. März 2002 beantragt. (Aus der beigefügten Berechnung geht hervor, dass sich das Rechtsmittel nur gegen die Versteuerung der an ASJ. ausbezahlten Schmutzzulage richtet.)

Hinsichtlich der teilweisen Versteuerung der Reisekostenentschädigungen betreffend ASJ. und GS. wurden Aufzeichnungen für die Reisekostenersätze vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2002 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel keine Folge. Das Begehren betreffend die Besteuerung der Schmutzzulagen werde abgewiesen, weil die bis 29. März 2002 angekündigten Unterlagen nicht vorgelegt worden seien.

Hinsichtlich der Nachversteuerung von Reisekosten werde im Bericht der Lohnsteuerprüfung ausgeführt, dass trotz wiederholter Aufforderungen und trotz langer Terminverschiebung keine Unterlagen betreffend die an ASJ. und GS. steuerfrei ausbezahlten Reisekosten vorgelegt worden seien. Aus diesem Grund sei die Hälfte der ausbezahlten Beträge der Besteuerung unterzogen worden. Mit der gegenständlichen Berufung seien dann

Reisekostenabrechnungen bzw. Anwesenheitsnachweise vorgelegt worden, die aber den Eindruck erwecken würden, dass sie im Nachhinein erstellt worden seien. Es fehle die Angabe des Tages, an dem die Abrechnungen erstellt worden seien. Auf den Unterlagen sei außerdem nicht angegeben, wie hoch jeweils die ausbezahlten Diäten gewesen seien und in welchem Umfang sie unversteuert belassen worden seien. Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, EStG, § 26 Tz 36 und VwGH 20.6.2000, 98/15/0068) gelte für die Reisekostenersätze des § 26 Z 4 EStG 1988 der Grundsatz, dass sie nachzuweisen seien. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen habe dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 leg.cit. gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Ausdrücklich werde in diesem Zusammenhang die Auffassung vertreten, dass nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen gemäß § 26 Z 4 EStG als steuerfrei belassen werden dürfen. Diese Nachweise würden ab dem Zeitpunkt der steuerlichen Würdigung zum Bestandteil des Lohnkontos und hätten somit jedenfalls im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung zur Überprüfung bereitliegen müssen. Der Verwaltungsgerichtshof habe es in ständiger Rechtsprechung abgelehnt, dass aus solchen Pauschalbeträgen erst nachträglich – etwa im Zuge von Lohnsteuerprüfungen – die tatsächlichen Aufwendungen summarisch herausgerechnet und sodann versucht werde, sie glaubhaft zu machen. Im gegenständlichen Fall hätten bei der Lohnsteuerprüfung die erforderlichen Nachweise nicht vorgelegt werden können. Außerdem sei auch den nunmehr vorgelegten Belegen nicht zu entnehmen, in welcher Höhe für die einzelne Dienstreise unversteuerte bzw. versteuerte Diäten ausbezahlt worden seien. Auffällig sei außerdem, dass die getätigten Reisen des ASJ. fast alle um 7.00 Uhr beginnen und um 18.30 bzw. 19.00 Uhr geendet hätten, was kaum der Realität entsprechen dürfte. Bei den vorgelegten Aufzeichnungen des GS. falle auf, dass generell keine Reise vor 18.00 Uhr geendet habe. Ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung einzugehen beantragte der bevollmächtigte Vertreter bloß die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt.

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

#### **1. Versteuerung der Schmutzzulage beim Geschäftsführer ASJ.:**

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis S 4.940,-- steuerfrei.

Nach Abs. 5 des § 68 EStG sind unter Schmutzzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken.

Damit Zulagen nach § 68 Abs. 5 EStG begünstigt behandelt werden können, müssen bzw. muss nach Doralt, EStG-Kommentar, § 68, Tz. 10

- die Zahlungen neben dem Grundlohn,
  - die im Gesetz umschriebene Arbeitserschwernis (materielle Voraussetzung),
  - die Zahlung aufgrund einer sog. lohngestaltenden Vorschrift
  - der Nachweis der tatsächlichen Arbeitsverrichtung
  - die Angemessenheit der Zulage
- gegeben sein.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes muss der Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend unter den im § 68 Abs. 5 EStG geforderten Umständen tätig sein. Ist z.B. ein Hausbesorger nur gelegentlich bei den Reinigungsarbeiten der Heizungsanlage einer besonderen Schmutzbelastung ausgesetzt, dann ist nach dem VwGH-Erk. 30.1.1991, 90/13/0102, eine bezahlte Schmutzzulage nicht steuerbegünstigt.

Da der Arbeitnehmer die den Zulagen zugrundeliegenden Arbeiten tatsächlich verrichten muss, ist nach den VwGH-Erk. vom 18.12.1996, 94/15/0156 v. 10.5.1994, 91/14/0057 u.v. 10.3.1994, 93/15/0172, der Behörde weiters der Nachweis zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden. Während des Urlaubs ausgezahlte SEG-Zulagen sind jedenfalls steuerpflichtig, weil in dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht wurden.

Im vorliegenden Fall hat der als Geschäftsführer tätige ASJ. im ganzen Prüfungszeitraum eine monatliche Schmutzzulage von pauschal S 4.100,-- pro Monat (12 x jährlich) erhalten. Weder im Ermittlungs- noch im Rechtsmittelverfahren wurde der Nachweis erbracht, a) worin die zwangsläufig verursachte erhebliche Verschmutzung dieses Arbeitnehmers und seiner Kleidung bestanden haben soll, b) um welche Arbeiten es sich dabei im einzelnen gehandelt hat und c) wann diese Arbeiten geleistet wurden. Da somit die notwendigen Voraussetzungen nicht erbracht wurden und bei einem Geschäftsführer üblicherweise **nicht** davon auszugehen ist, dass die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, besteht die Besteuerung der pauschalen Schmutzzulage beim Geschäftsführer ASJ. zu Recht.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## **2. Nachversteuerung von 50 % der an den Geschäftsführer ASJ. und an den Angestellten GS. im Prüfungszeitraum pauschal ausbezahlten Reisekosten:**

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

Nach dieser Vorschrift darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360 S pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinen Erkenntnissen vom 21.10.1993, 92/15/0001 und vom 20.6.2000, 98/15/0068, ausgeführt hat, gilt für alle im § 26 EStG erfassten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber **einzel**n abgerechnet werden muss. In diesem Sinn hat der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende Belege zu erbringen ist. Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss **jederzeit** für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein.

Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 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 (vgl. VwGH-Erk. 22.4.1992, 87/14/0192).

Bereits am ersten Tag der Lohnsteuerprüfung (30. November 2001) hat das Erhebungsorgan die Unterlagen für die Reisekosten abverlangt. Diese wurden hinsichtlich der angestellten Gesellschafter ASJ. und GS. bis zum Abschluss der Prüfung am 31. Jänner 2002, also innerhalb eines zweimonatigen Zeitraumes nicht vorgelegt. Damit fehlt es an der Voraussetzung, dass die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein muss. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen ausgeführt, dass die erst am 15. März 2002 mit der Berufung dem Finanzamt vorgelegten Reisekostenabrechnungen den Eindruck erwecken, dass sie im Nachhinein erstellt worden sind. Dem schließt sich der unabhängige Finanzsenat an. Darauf deutet das äußere Erscheinungsbild der Aufzeichnungen hin. Neben sehr ungenauen Angaben über das Reiseziel fehlt der Zweck der einzelnen Dienstreise, die Höhe der nach § 26 Z 4 EStG zustehenden Sätze und die Gegenüberstellung mit den gewährten Beträgen. All die auf dem verwendeten Reisekostenformular für den Arbeitgeber auszufüllenden Spalten auch hinsichtlich der Vorsteuer sowie das Datum und die Unterschrift der Buchung blieben unausgefüllt. Wie das Finanzamt weiters in der unwidersprochenen Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2002 dargelegt hat, ist auffällig, dass die getätigten Reisen des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers ASJ. fast alle um 7.00 Uhr beginnen

und um 18.30 bzw. 19.00 Uhr enden, was kaum der Realität entsprechen dürfte. Bei den vorgelegten Aufzeichnungen des nicht wesentlich beteiligten Angestellten GS. fiel dem Finanzamt auf, dass kaum eine Reise vor 18.00 Uhr geendet hat, obwohl er auch noch wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer bei einem anderen Unternehmen ist. Die pauschale Auszahlung von Tagesgeldern in Höhe von S 7.920,-- 12 mal jährlich an den beteiligten Geschäftsführer ASJ. und von S 3.600,-- 12 mal jährlich an den ebenfalls an der Berufungswerberin beteiligten Angestellten GS. lassen darauf schließen, dass es sich dabei um eine von den tatsächlichen Reisekosten unabhängige Vergütung handelt. Wenn das Finanzamt ohnehin nur 50 % der Reisekostenersätze steuerpflichtig behandelt hat, kann die Berufungswerberin nicht in ihren Rechten verletzt worden sein.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 11. Oktober 2004