



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 17. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 20. Dezember 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2006 beim Berufungswerber (Bw.) vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer Folgendes fest: „Vom Arbeitgeber wurden an die Arbeitnehmer Ersätze gem. § 26 EStG (Außenhauszulage, Taggeld) steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt. Vom Arbeitgeber wurden nach mehrmaliger Aufforderung Reiseaufzeichnungen vorgelegt, die weder Beginn noch Ende der Dienstreisen aufweisen. Weiters konnte nachgewiesen werden, dass die Aufzeichnungen nicht den Tatsachen entsprechen. Legt ein Arbeitgeber im Zuge einer Lohnabgabenprüfung keine Aufstellung über „Reisekosten“ der Arbeitnehmer vor, die sich aus Datum, Beginn, Ende, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Kilometeranzahl verschiedener In- und Auslandsfahrten zusammensetzt, ist ihm der Nachweis der tatsächlichen Durchführung der Dienstreisen nicht gelungen. Die als Kilometergeld und Tagesdiäten bezeichneten Entgeltbestandteile

unterliegen daher der Abgabepflicht.“

Der Prüfer errechnete diesbezüglich eine Nachforderung in folgender Höhe:

	2002	2003	2004	2005	2006
Lohnsteuer	9.339,21	5.784,50	4.311,03	5.614,22	5.248,38
Dienstgeberbeitrag	1.170,56	644,08	1.150,06	1.099,39	599,61
Zuschlag zum DB	103,45	54,38	92,12	87,93	47,97

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm den Bw. mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 20. Dezember 2007 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Berufung vom 17. Jänner 2008. Soweit für das vorliegende Verfahren von Relevanz, wird darin im Wesentlichen Folgendes vorgebracht: Bei den ausbezahlten Reisekosten handle es sich ausschließlich um Tagesdiäten. Nach Aufforderung durch den Prüfer am 2. Oktober 2007 seien die Reisekostenaufzeichnungen am 9. Oktober 2007 in den Briefkasten des Finanzamtes eingeworfen worden. Es könne daher nicht davon gesprochen werden, dass die Aufzeichnungen erst nach mehrmaliger Aufforderung vorgelegt worden seien.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 22. April 1992, 87/14/0192, seien in den Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen. Dass der Zweck immer das Durchführen von Pflasterarbeiten darstelle, sei in der Schlussbesprechung auch vom Prüfer anerkannt worden. Alle anderen Punkte seien in den vorgelegten Aufzeichnungen enthalten.

Wie in der Schlussbesprechung dargelegt, seien die Aufzeichnungen von den Partieführern aufgrund der Ausgangsrechnungen und der Reisekostenabrechnungen des Bw. reproduziert worden. Es werde nicht bestritten, dass sich in den Aufzeichnungen einzelne Fehler befänden. Der Bw. sei daher auch mit einer prozentuellen Kürzung aufgrund der Mängel einverstanden. Es sei vom Bw. gegenüber jenem Prüfer, der über die selben Zeiträume eine Betriebsprüfung durchgeführt habe, angegeben worden, dass keine Arbeitsaufzeichnungen mehr vorlägen. Dies entspreche den Tatsachen, da sich der Bw. nicht bewusst gewesen sei, dass er die Grundaufzeichnungen ebenfalls aufzubewahren habe. Die Reisekostenabrechnungen seien aber unverzüglich nach Aufforderung reproduziert und vorgelegt worden.

Dem Bw. sei jetzt durchaus bewusst, dass die Vorgehensweise bezüglich der

Grundaufzeichnungen und natürlich auch der Reisekostenabrechnungen nicht einwandfrei sei. Diese Verfehlungen seien aber bereits im Rahmen der Betriebsprüfung mit einem Sicherheitszuschlag „geahndet“ worden. Wie bereits in der Schlussbesprechung erörtert, sei die Tatsache nicht zu bestreiten, dass im Zuge von Pflasterarbeiten, die in ganz Oberösterreich und teilweise auch im Bundesland Salzburg durchgeführt worden seien, steuerfreie Reisekosten angefallen seien. Das Unternehmen erbringe seine Leistungen zu 100 Prozent außerhalb des Betriebes. Aufgrund der Ausgangsrechnungen seien laufend wechselnde Einsatzorte ersichtlich. Dass hier dem Grunde nach Dienstreisen vorliegen würden, dürfte unbestritten sein. Es seien auch nicht einmal die maximalen Tagessätze gemäß § 26 EStG ausbezahlt worden, sondern nur ein Tagessatz von 13,50 Euro bis 19,60 Euro. Diese Tagessätze seien bereits bei einer Reisedauer von sechs bis neun Stunden, die bei einer Arbeitszeit von acht Stunden leicht erreicht werde, abgabenfrei. Auch der politische Wille des Gesetzgebers ziele darauf ab, Reisekostenersätze abgabenfrei zu behandeln, wie aus der letzten Reisekostennovelle ersichtlich sei.

In der Entscheidung des UFS vom 23. Juni 2004, GZ RV/3224-W/02, seien die Reisekosten trotz völligen Fehlens von Reisekostenbelegen anerkannt worden, weil der wirtschaftliche Gehalt der Reisekosten unstrittig gewesen sei. In der Entscheidung des UFS vom 11. Oktober 2004, GZ. RV/1744-L/02, sei eine prozentuelle Kürzung der steuerfreien Reisekosten bei nicht ordnungsgemäßen Unterlagen vom UFS akzeptiert worden. Auch der Bw. könnte sich mit einer pauschalen Kürzung durchaus einverstanden erklären, aber eine vollständige Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Lohnabgabepflicht sei nicht nur unverhältnismäßig, sondern auch existenzgefährdend, da eine Abgabennachzahlung in dieser Höhe nicht ohne weiteres zu leisten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Berufungsverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bw. beschäftigte im Prüfungszeitraum drei Pflasterer-Partien. Im angeführten Zeitraum wurden an Arbeitnehmer Reisekostenersätze (Tagesgelder) ausbezahlt, die gem. § 26 Z 4 EStG 1988 als nicht steuerbar behandelt wurden. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde der Bw. aufgefordert, Reisekostenaufzeichnungen für jene Arbeitnehmer, die im Prüfungszeitraum Ersätze nach § 26 Z 4 EStG 1988 erhalten haben, vorzulegen. Daraufhin wurden Reiseaufzeichnungen von den jeweiligen Partieführern aufgrund von Ausgangsrechnungen sowie aufgrund der eigenen Reisekostenabrechnungen des Bw. erstellt und diese Unterlagen in der Folge vorgelegt. Ein Vergleich der vorgelegten Reiseaufzeichnungen mit Daten der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse ergab, dass auch an Urlaubstagen von

Arbeitnehmern Reisen dieser Personen eingetragen waren. Die Aufzeichnungen enthalten Datum, Zielort, Dauer und Kilometeranzahl, aber weder Zweck noch Beginn oder Ende der Dienstreisen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenunterlagen sowie aus den Angaben und Vorbringen des Bw. Die Sachverhaltsannahmen wurden dem Bw. mit Schreiben vom 23. Juni 2009 zur Kenntnis gebracht. Einwendungen wurden dagegen nicht erhoben, auch nicht in dem mit den Parteien des Berufungsverfahrens abgehaltenen Erörterungsgespräch vom 23. Oktober 2009.

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 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 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998.

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinen Erkenntnissen vom 21. Oktober 1993, 92/15/0001 und vom 20. Juni 2000, 98/15/0068, ausgeführt hat, gilt für alle im § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln

abgerechnet werden muss. In diesem Sinn hat der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass ein Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung des Vorliegens entsprechender Nachweise als nicht steuerbare Einnahmen (damit steuerfrei) behandeln darf. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten Tagesgelder, die je nach der Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 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 (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0280).

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung (am 2. Oktober 2007) hat das Erhebungsorgan die Unterlagen für die Reisekosten abverlangt. Nach den Angaben des Bw. mussten diese erst im Nachhinein erstellt werden. Solche nachträglichen „Konstruktionen“ können jedoch steuerlich keine Anerkennung finden. Die Leistung des Arbeitgebers ist der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung muss bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde liegen. Dies ist hier nicht der Fall. Es fehlt im Berufungsfall daher auch an der Voraussetzung, dass die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein muss. Eine nachträgliche Beweisführung kann den Nachweis durch taugliche zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen (VwGH 22.4.1992, 87/14/0192). Eine Schätzung der Reisekostenersätze nach § 184 BAO kommt hier nicht in Betracht.

Zudem musste der Bw. die Mangelhaftigkeit der im Nachhinein erstellten Reisekostenaufzeichnungen eingestehen. Abgesehen davon, dass es sich im Hinblick auf den mehrere Jahre umfassenden Zeitraum um eine Vielzahl von Daten handelt, die nach der Lebenserfahrung nicht mit der für einen Beweis erforderlichen Genauigkeit im menschlichen Gedächtnis abrufbar erhalten bleiben (VwGH 7.8.2001, 97/14/0175), sind im vorliegenden Fall nachweislich auch an Urlaubstagen von Arbeitnehmern Reisen dieser Personen in den vorgelegten Aufzeichnungen enthalten.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage und der angeführten Rechtsprechung des VwGH bleibt daher für das Begehren des Bw., die von ihm ausbezahlten Tagesgelder nicht zur Gänze dem steuerpflichtigen Arbeitslohn zuzurechnen, kein Raum.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung somit als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 21. Dezember 2009