



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Namen2-4] über die Berufung der [Berufungswerberin]., 6020 Innsbruck, [Straße], vertreten durch [Name5], [Adresse], vom 1. März 2007 gegen die Bescheide des FA vom 30. Jänner 2007 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 und Zahlung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 nach der am 24. März 2011 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden der Berufungswerberin mit Bescheiden vom 30. Jänner 2007 einerseits Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung, andererseits

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag zur Zahlung vorgeschrieben.

Dazu ist dem Bericht über die Prüfung unter anderem zu entnehmen, dass beim Dienstnehmer [EE] in den Jahren 2003 und 2004 ein Sachbezug für die Privatnutzung eines firmeneigenen PKW anzusetzen gewesen wäre, für die an den im Dienstverhältnis stehenden Geschäftsführer pauschal ausbezahlten Reisespesen keine Nachweise vorgelegt worden wären, das als Grundlage für die nicht steuerbare Auszahlung von Kilometergeldern dienende Fahrtenbuch des Dienstnehmers [WM] nicht ordnungsgemäß geführt worden wäre und bei diversen Fahrern keine Grundaufzeichnungen oder andere Beweismittel vorgelegt worden wären, die die gesetzeskonforme Berechnung der ausbezahlten Diäten untermauern könnten.

Mit Eingabe vom 1. März 2007 wurde gegen diese Bescheide Berufung erhoben und eine Aufhebung derselben begehrt. Über Aufforderung des Finanzamtes wurde die Berufung mit Eingabe vom 23. März 2007 konkretisiert und richtete sich diese demnach gegen die Nichtberücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen bei der Nachrechnung von Lohnabgaben im Zusammenhang mit einem PKW-Sachbezug, die Nachversteuerung von „pauschalen Reisespesen“, die Nachversteuerung von Kilometergeldern und die Nachversteuerung von Diäten.

Nachdem die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2007 als unbegründet abgewiesen worden war, wurde die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, ohne weitere inhaltliche Ausführungen zu machen.

In der am 24. März 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Vertreters der Berufungswerberin ausgeführt, dass über die Ausführungen in der Berufung hinausgehend keine weiteren Vorbringen zum entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstattet werden. Hinsichtlich der LKW-Fahrer wäre den Prüfern im Zuge der Prüfung angeboten worden, die Fahrtzeiten (tatsächlichen Arbeitszeiten) auf Grund der Ladelisten zu rekonstruieren, was jedoch eine „Sisyphusarbeit“ gewesen wäre. Die Fahrten des Geschäftsführers würden sich aus Terminplänen ermitteln lassen. Das Finanzamt bezog sich auf die Ausführungen in der Bescheidbegründung und der Berufungsvorentscheidung, welche unverändert aufrecht erhalten werden. Seitens des Referenten wird darauf hingewiesen, dass im Zuge der Prüfung zwar jährliche Bemessungsgrundlagen für die Nachforderungen bezüglich des Arbeitnehmers WM und des ehemaligen Geschäftsführers festgestellt worden sind, diese jedoch in der Folge mit einem Durchschnittswert der betroffenen Jahre in die bescheidmäßige Festsetzung übernommen wurden. Diesbezüglich wären die bekämpften Bescheide abzuändern und eine Zuordnung nach Zufluss zu den einzelnen Jahren

vorzunehmen. Dagegen wurden weder seitens des Vertreters der Berufungswerberin noch seitens des Finanzamtes Einwendungen erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ergibt sich zu den strittigen Punkten wie folgt:

1. KFZ-Sachbezug Dienstnehmer [EE]:

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass dem Dienstnehmer ein firmeneigenes Fahrzeug unentgeltlich auch für Privatfahrten zur Verfügung stand, ohne dass dafür im Rahmen der Lohnverrechnung ein Sachbezug angesetzt worden ist. Insoweit wird den Feststellungen des Finanzamtes ebensowenig entgegengetreten wie hinsichtlich der Berechnung der Höhe des Sachbezuges.

Eingewendet wird lediglich, dass im Zuge der Berechnung der (Lohnsteuer)Nachforderung Sozialversicherungsbeiträge in Abzug zu bringen gewesen wären.

Nach [§ 15 Abs 1 EStG 1988](#) liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile ua im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 zufließen. Gemäß [§ 78 Abs 1 EStG 1988](#) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Bei der Berechnung der einzubehaltenden Lohnsteuer sind nach [§ 62 Z 4 EStG 1988](#) vor Anwendung des Lohnsteuertarifes ([§ 66 EStG 1988](#)) vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge iSd § 16 Abs 1 Z 4, soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz zu besteuern sind, abzuziehen. Aus dieser Bestimmung lässt sich in Umsetzung des Zu- und Abflussprinzips klar erkennen, dass lediglich tatsächlich einbehaltene „Sozialversicherungsbeiträge“ die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern können (vgl UFS 5.4.2005, RV/1686-L/02, und UFS 3.2.2010, RV/0012-G/07).

Nach [§ 58 Abs 2 ASVG](#) schuldet nämlich der Dienstgeber die auf den Versicherten und den Dienstnehmer entfallenden Beiträge, die dieser auf seine Gefahr und Kosten zur Gänze einzuzahlen hat. [§ 60 Abs 1 ASVG](#) normiert in diesem Zusammenhang, dass der Dienstgeber berechtigt ist, den auf den Versicherten entfallenden Beitragsteil vom Entgelt in barem abzuziehen, wobei dieses Recht bei sonstigem Verlust im Regelfall spätestens bei der auf die Fälligkeit des Beitrages nächstfolgenden Entgeltzahlung ausgeübt werden muss.

Wurden aber, wie im gegenständlichen Fall, in den entsprechenden Besteuerungszeiträumen keine „Sozialversicherungsbeiträge“ einbehalten, können diese auch bei der Berechnung der Nachforderung nicht berücksichtigt werden.

2. Reisespesen Geschäftsführer [Name5]:

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass in den Jahren 2003 bis 2005 an den im Dienstverhältnis stehenden Geschäftsführer der Berufungswerberin pauschale Reisekostenvergütungen ausbezahlt wurden. Dabei handelte es sich nach den Ausführungen im Prüfungsbericht und den im Arbeitsbogen aufliegenden Auszügen aus der Buchhaltung der Berufungswerberin in den einzelnen Jahren um gleich bleibende Monatspauschalen, über welche nicht einzeln abgerechnet wurde und im Zuge der Prüfung keine Nachweise über tatsächlich unternommene Reisen vorgelegt wurden.

In der Berufung wurde nunmehr die Behauptung aufgestellt, es würde vom Geschäftsführer zwar kein Fahrtenbuch geführt worden sein, tatsächlich lägen aber „andere Aufzeichnungen (Terminpläne)“ vor, die einen eindeutigen Nachweis darstellen würden. Diese Unterlagen waren jedoch auch der Berufung jedoch nicht angeschlossen.

Zu diesem Punkt führte das Finanzamt dann in der Berufungsvorentscheidung aus, dass es unverständlich sei, dass die in Rede stehenden Aufzeichnungen nicht (zumindest im Berufungsverfahren) vorgelegt worden seien. Daraus sei zu folgern, dass es sich bei den Berufungsausführungen lediglich um Behauptungen handle.

Auch in der weiteren Folge des Verfahrens wurden entsprechende Beweismittel von der Berufungswerberin nicht beigebracht.

Nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) sind ua Tages- und Nächtigungsgelder, welche der Arbeitgeber an seine sich auf einer Dienstreise befindlichen Arbeitnehmer auszahlt, nicht steuerbar zu behandeln.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.5.2008, 2006/15/0280, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur klar zum Ausdruck gebracht hat, darf ein Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Dabei muss die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar 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.

Auf Grund der Auszahlung monatlich gleich bleibender Pauschalbeträge und weil seitens der Berufungswerberin weder im Zuge des Prüfungs- noch im Zuge des Rechtsmittelverfahrens entsprechende Aufzeichnungen vorgelegt worden sind, kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es die Rechtsansicht vertritt, dass ein Nachweis dem Grunde nach nicht erbracht worden ist, über die einzelnen Dienstreisen nicht einzeln abgerechnet, sondern lediglich nicht verrechnungspflichtige Pauschalen ausbezahlt wurden, und somit die Voraussetzungen für eine nicht steuerbare Behandlung der ausbezahlten Gelder nicht erfüllt waren und sind.

3. Kilometergelder Dienstnehmer [WM]:

In den Jahren 2004 und 2005 wurden an den Arbeitnehmer [WM] Kilometergelder ausbezahlt und nach [§ 26 Z 4 lit a EStG 1988](#) nicht steuerbar abgerechnet.

Nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) gehören auch Kilometergelder, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Auch im Zusammenhang mit der Auszahlung von Kilometergeldern nach [§ 26 EStG 1988](#) gilt der Grundsatz, dass darüber an Hand konkreter Unterlagen einzeln abzurechnen ist und für die nachprüfende Abgabenbehörde die Möglichkeit bestehen muss, die rechtmäßige Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung (leicht) prüfen zu können.

Eine – sich aus dem oben angeführten Erkenntnis ergebende - erhöhte Nachweispflicht und das Erfordernis der leichten Überprüfbarkeit durch die Finanzbehörde im Zusammenhang mit Zahlungen nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) ergibt sich nicht zuletzt auch dadurch, dass [§ 26 EStG 1988](#) die Nichtsteuerbarkeit von Arbeitgeberzahlungen normiert, die ohne diese Bestimmung im Rahmen der Lohnverrechnung eindeutig als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln wären. Dies hätte zur Konsequenz, dass nicht nur der Arbeitnehmer von einer (nicht unbeträchtlichen) Abgaben- und Beitragsbelastung betroffen wäre, sondern auch der Arbeitgeber im Rahmen der Lohnnebenkosten und der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung höhere Kosten zu tragen hätte. Daraus resultiert, dass es zur Erreichung eines höheren Nettoauszahlungsbetrages sowohl im Interesse des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers gelegen sein kann, Arbeitslohn unter dem Titel des [§ 26 EStG 1988](#) zur Auszahlung zu bringen.

Im Erkenntnis VwGH 24.2.2005, [2003/15/0073](#), hat der Gerichtshof unter Hinweis auf VwGH 18.12.2001, [2001/15/0191](#), ausgesprochen, dass das Gesetz grundsätzlich keine Einschränkung der Beweismittel kenne und daher außer einem Fahrtenbuch, welches ohnehin nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegle, auch andere Beweismittel zur Führung des erforderlichen Nachweises in Betracht kommen. Die

Aufhebung der angefochtenen Entscheidung erfolgte letztlich mit der Begründung, dass ein alleiniges Abstellen auf Formalerfordernisse für eine abweisende Erledigung nicht ausreichend ist und sich die Abgabenbehörde im damaligen Fall mit den vorgelegten schriftlichen Reisekostenabrechnungen auseinanderzusetzen gehabt hätte.

Im gegenständlichen Fall wurde dem Prüfer als einziges Beweismittel ein handschriftlich geführtes „Fahrtenbuch“ vorgelegt, in das lediglich die Fahrten aufgenommen wurden, für welche Kilometergeld ausbezahlt wurde. In diesem sind jeweils ein Kalendertag, ein Abfahrts- und ein Zielort, in einigen Fällen auch Zwischenziele und ein Kilometerstand zu Beginn und zum Ende der angeführten Fahrt vermerkt.

Eine Analyse dieses „Fahrtenbuches“ ergibt, dass

1. am 11. Mai 2004 ein Kilometerstand von 174.329 und am 17. Mai 2004 ein Kilometerstand von 175.358 ausgewiesen wurde,

am gleichen 17. Mai 2004 auf einem anderen Fahrtenbuchblatt ein Kilometerstand von 171.701 ausgewiesen wurde;
2. am 11. November 2004 ein Kilometerstand von 202.334 ausgewiesen wurde,

am 10. Dezember 2004 der Kilometerstand aber nur 201.017 betragen hat und der (angebliche) Stand am 11. November 2004 auch noch am 14. Dezember 2004 nicht erreicht wurde;
3. in zahlreichen Fällen in beiden streitgegenständlichen Jahren Km-Gelder für die (Teil-) Strecke Wohnung – Arbeitsstätte verrechnet wurden;
4. am 17. Mai (auf zwei unterschiedlichen „Fahrtenbuchblättern“) und am 21. Oktober 2004 am gleichen Tag jeweils zwei lange Dienstreisen verzeichnet sind, bei welchen alleine auf Grund der dafür notwendigen Fahrzeiten eine tatsächlich ausgeübte berufliche Tätigkeit an den Zielorten unwahrscheinlich erscheint;
5. für Mai 2004 und Feber 2005 ein Kilometergeld ausbezahlt wurde, das über dem (nach der verzeichneten Kilometeranzahl multipliziert mit dem Kilometergeld) höchstmöglichen Ansatz liegt und für September 2004 die Auszahlung sogar € 1,00 pro verzeichnetem Kilometer betrug;
6. am 17. Mai 2004 für die Fahrt [K1]-[B]-[K1] 290 km verzeichnet, für die gleiche Fahrt am 15. April 2005 jedoch 359 km verzeichnet wurden;
7. für die Fahrt [K2]-[H] am 2. März 2005 895 km, für die Rückfahrt am 4. März 2005

jedoch 1.022 km verzeichnet wurden;

8. am 29. Juli, 23. und 25. August 2004 nach den Feststellungen der GPLA-Prüfer Fahrten mit einem LKW der Berufungswerberin unternommen wurden, im „Fahrtenbuch“ jedoch Fahrten mit dem Privat-PKW aufscheinen;
9. im Jahr 2005 nach dem „Fahrtenbuch“ von einer Jahresgesamtkilometerleistung von ca. 34.000 km auszugehen ist und dies der Jahreskilometerleistung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (bis zumindest September 2005 [K2]-[K1]-[K2] – 170 km, in der Folge [K2]-[X]-[K2] 154 km, 200 Arbeitstage) entspricht und
10. in keinem einzigen Fall einer angeführten Fahrt der Zweck der Fahrt, Beginn und Ende der Fahrt und eine genaue Angabe der angefahrenen Adresse bzw. eines aufgesuchten Geschäftspartners aufscheint.

Die Berufungswerberin selbst gesteht in der Berufung zu, dass Voraussetzung für die nicht steuerbare Auszahlung von Kilometergeldern ein einwandfreier Nachweis (gemeint wohl: über die tatsächliche Durchführung der Fahrt, deren dienstliche Veranlassung und über die zurückgelegten Kilometer) ist. In der Folge wird sodann darauf hingewiesen, dass auf Grund der nur „fallweise durchgeführten Dienstreisen“ eine Aufzeichnung der „betrieblich gefahrenen Kilometer“ ausreiche und dadurch dem Nachweiserfordernis genüge getan werde.

Dazu ist festzuhalten, dass im Erkenntnis VwGH 24.2.2005, [2003/15/0073](#), vom Höchstgericht im Zusammenhang mit Fahrtkostenersätzen unter Hinweis auf [§ 166 BAO](#) klar zum Ausdruck gebracht wurde, dass im Abgabenvorverfahren als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Falles zweckdienlich ist. Mit einem „Zurückziehen“ der Abgabenbehörde ausschließlich auf bestimmte Formalerfordernisse werde die Rechtslage verkannt.

Daraus folgt, dass sich die Abgabenbehörde mit den vorliegenden Beweismitteln konkret auseinanderzusetzen und diese zu würdigen hat. Dabei kann – je nach Ausgestaltung des Einzelfalles - auch ein eingeschränkteres Maß an Information ausreichen, um die rechtmäßige Inanspruchnahme der Bestimmung des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) im Rahmen der Lohnverrechnung zu belegen. Letztlich bleibt aber der Grundsatz bestehen, dass ein Ausscheiden von Arbeitgeberzahlungen aus jeglicher Abgaben- und Beitragsbelastung nur dann zulässig ist, wenn klare und nicht anzweifelbare Beweismittel vorliegen. In diesem Zusammenhang ist auch von entscheidender Bedeutung, dass § 138 iVm [§ 140 BAO](#) die Verpflichtung des Arbeitgebers normiert, die Richtigkeit seiner Vorgangsweise bei der Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und der Berechnung der Selbstbemessungsabgaben zu beweisen. Nur wenn ein derartiger Beweis nicht zugemutet werden könnte, würde die

Glaubhaftmachung ausreichen. Einwendungen dahingehend, dass der Berufungswerberin eine Beweissicherung und Beweisführung nicht zumutbar (gewesen) wäre, wurden im Verwaltungsverfahren nicht erhoben.

Nun ergibt sich aus den oben angeführten Punkten, dass die vorliegenden Beweismittel in keiner Weise geeignet sind, einen klaren und eindeutigen Nachweis zu führen, dass die angeführten Fahrten tatsächlich und mit dem privaten PKW unternommen wurden. Vielmehr ist auf Grund der Kilometerstandsangaben (Pkt. 1 und 2) und der Tatsache, dass Kilometergeld für Dienstreisen mit dem privaten PKW verzeichnet wurden, an denen Fahrten mit einem LKW unternommen wurden (Pkt. 8), sogar offensichtlich, dass die Aufzeichnungen nicht den tatsächlichen Sachverhalt wiedergeben.

Dazu kommt, dass in vielen Fällen für verzeichnete Fahrten auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte Kilometergelder bezahlt wurden, was ebenso offensichtlich mit den Bestimmungen des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht vereinbar ist.

Wenn nun weiter bei keiner einzigen Fahrt der Zweck derselben angeführt ist und auch der besuchte Kunde ebenfalls fehlt – die Berufungswerberin gibt pauschal an, die Fahrten hätten der Kundenbetreuung gedient –, muss dazu festgehalten werden, dass es einerseits unstrittig ist, dass der in Rede stehende Arbeitnehmer als Disponent und nicht als Kundenbetreuer beschäftigt wurde und es Aufgabe eines Disponenten ist, den Einsatz der Fahrzeuge von der Zentralstelle aus zu organisieren. Nur dort liegen nämlich die gesammelten Unterlagen über den Einsatz der einzelnen Fahrzeuge auf, gehen (neue) Aufträge ein und kann der Überblick gewahrt werden. Dass zur Erfüllung dieser Aufgaben Besuche von Kunden vor Ort notwendig oder auch nur zweckdienlich sind, ist nicht ersichtlich. Im Übrigen wäre es diesbezüglich Aufgabe der Berufungswerberin gewesen, durch konkrete und nachvollziehbare Vorbringen die dienstliche Veranlassung solcher Fahrten aufzuzeigen, was unterlassen wurde.

Wenn weiter Abfahrts- und Ankunftszeiten völlig fehlen, würde dies für sich allein nach der Rechtsprechung zwar nicht zwingend zu einer Nichtanerkennung der nicht steuerbaren Behandlung führen, wenn aber in diesem Zusammenhang im Fahrtenbuch an einem Tag (vgl. Pkt. 4) jeweils zwei längere Dienstreisen aufscheinen, stellt sich auf Grund der Dauer der sich aus den zurückgelegten Strecken ergebenden Fahrzeiten doch die Frage, in welchem zeitlichen Ausmaß die behaupteten Kundengespräche an den Zielorten überhaupt möglich gewesen wären.

Wenn zudem die Auszahlungsbeträge in Einzelfällen über dem höchstmöglichen Ansatz liegen (Pkt. 5), kann von einer gesetzeskonformen Anwendung des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht gesprochen werden.

Ergibt sich aus der verzeichneten Gesamtjahreskilometerleistung, dass diese im Wesentlichen alleine im Rahmen täglicher Fahrten mit dem Privat-PKW zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt worden ist (Pkt. 9) und ergibt die Berechnung der Kilometerleistung zwischen den verzeichneten Dienstreisen, dass diese für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht ausreicht (vgl zB die zwischen den Dienstreisen am 6. und am 13. April 2004 liegenden lediglich 99 km, die zwischen den Dienstreisen am 6. August und am 20. September 2005 liegenden lediglich 640 km und die zwischen den Dienstreisen am 18. November und am 16. Dezember 2005 liegenden lediglich 490 km), fällt auch das vollständige Fehlen von aufgezeichneten Privatfahrten ins Gewicht und bestärkt dies die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das (einzige) vorliegende Beweismittel dafür, dass der in Rede stehende Arbeitnehmer tatsächlich Dienstreisen mit seinem privaten Kraftfahrzeug unternommen hat, zahlreiche inhaltliche Mängel aufweist und auch die Auszahlungsgepflogenheiten klar offenbaren, dass es der Berufungswerberin in keiner Weise ein Anliegen war, inhaltlich richtige Aufzeichnungen vorgelegt zu erhalten und diese auch gesetzeskonform abzurechnen. Aus der Gesamtschau der vorliegenden Umstände könnte allenfalls sogar der Schluss gezogen werden, dass durch die Auszahlung von Kilometergeldern generell die Aufwendungen des Arbeitnehmers für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in steuerschonender Weise vergütet werden sollten, was zu beweisen aber wohl nicht möglich und letztlich auch für die Beurteilung des gegenständlichen Punktes nicht von Relevanz ist. Liegen nämlich keine richtigen, klaren und widerspruchsfreien Aufzeichnungen vor, kann die Begünstigung des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht in Anspruch genommen werden und erfolgte die nicht steuerbare Auszahlung der in Rede stehenden Beträge zu Unrecht, was deren Nachversteuerung im Rahmen der GPLA-Prüfung rechtfertigt.

4. Nachversteuerung Diäten Fahrer:

In diesem Punkt ist die Nachversteuerung der an die sog. „[Fahrer1]“ ausbezahlten Diäten unstrittig (siehe Beilagen zur Berufung, in der die vom Prüfer berechneten Grundlagen unverändert übernommen wurden), während die Nachversteuerung der sog. „[Fahrer2]“ (lediglich) der Höhe nach bestritten wird.

Dazu steht fest, dass die Auszahlung der in Rede stehenden Diäten auf Grund von „Aufzeichnungen“ in Form von elektronisch angefertigten und – wie in der Berufung ausgeführt – auf den Auftragslisten basierenden Aufstellungen erfolgte. Diese Aufstellungen enthalten das Kennzeichen des Zugfahrzeuges und des Anhängers, den Namen des Fahrers sowie den Kalendertag und den Ausgangs- und den Endpunkt der Fahrt (Angabe der Stadt und des Landes). Vollständig fehlen jedoch insbesondere jegliche Angaben zum Zeitpunkt des

Beginnes und des Endes der Fahrt, die Grenzübertrittszeiten und genauere Angaben zur Fahrtstrecke und zu den jeweiligen Zielorten.

Nach den Angaben des Geschäftsführers der Berufungswerberin liegen keine ergänzenden Unterlagen, wie z.B. Tachoscheiben, persönliche Aufzeichnungen der Fahrer oder andere Grundaufzeichnungen vor. Wenn nunmehr in der Berufung ausgeführt wird, die Aufbewahrung von Tachoscheiben läge im Verantwortungsbereich der Fahrer, welche dieser Verpflichtung jedoch nicht entsprochen hätten, kann dies den Standpunkt der Berufungswerberin nicht stärken. Vielmehr ist es völlig unwahrscheinlich, dass sich die Gesamtheit der beschäftigten Fahrer nicht an gesetzliche Vorgaben und auch nicht an verpflichtende Anordnungen des Dienstgebers hält.

Die mit „Monatsabrechnung für Diäten“ überschriebenen Listen bestehen aus sieben Spalten, wobei in Spalte 3 und 4 offenbar Tagesgelder angeführt sind, in den Spalten 5 und 6 offenbar Nächtigungsgelder. Dies jeweils getrennt nach In- und Ausland. In den einzelnen Zeilen werden sodann entsprechende Beträge eingetragen, die aufsummiert den Gesamtbetrag der nicht steuerbar ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder ergeben.

Den so als Grundlage für die Diätenauszahlung dienenden Listen ist z.B. an Hand des Arbeitnehmers [Y] für Zeiträume ab März 2004 zu entnehmen, dass durchgängig jeweils (geringfügig) über den sich aus der Reisegebührenvorschrift ergebenden Höchstbeträgen liegende volle Auslands-Tages- und Nächtigungsgelder zur Auszahlung gelangten, wobei für Italien zudem stets die nur für die Orte Mailand und Rom gültigen höchsten Pauschalsätze zur Berechnung herangezogen wurden, obwohl sich aus dem Tourenplan ergibt, dass Zielpunkt der Fahrt des Arbeitnehmers bspw. Sizilien war.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 28.5.2008, [2006/15/0280](#), klar zum Ausdruck gebracht hat, erfordert die nicht steuerbare Auszahlung von Tagesgeldern „insbesondere“, dass die „exakte Dauer“ belegt werden kann. Erst dann ist der erforderliche Nachweis gegeben, welcher im vorliegenden Fall somit klar nicht vorliegt.

Für die Berechnung von Tagesdiäten bei Auslandsreisen kommt es zudem wesentlich darauf an, wann die Grenzübertritte stattfanden, da diese Daten ebenso entscheidende Bedeutung für die Berechnung des Tagesgeldes nach [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) haben. Auch diese Angaben fehlen.

Angaben über Grenzübertritte sowie grundsätzlich genaue Angaben über die Fahrtstrecke sind auch im Zusammenhang mit den Nächtigungsgeldern von Bedeutung, da nur damit konkrete Nächtigungen nachgewiesen werden könnten. So ist es insbesondere bemerkenswert, dass

für Tage, welchen arbeitsfreie Zeiten folgten, noch Nächtigungspauschalien angesetzt wurden (vgl zB Dienstnehmer [Y], Oktober 2004, 7./8.10., 14./15.10. und 23./24.10.).

Weiters ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass pauschale Nächtigungsgelder nur dann zur nicht steuerbaren Auszahlung kommen können, wenn die Tatsache der Nächtigung ebenfalls durch einwandfreie Nachweise belegt ist (vgl VwGH 21.4.2004, [2001/08/0147](#)) und Aufwendungen für die Unterkunft („das Nächtigungsquartier“) auch tatsächlich angefallen sind (VwGH 15.11.1994, [90/14/0216](#)), was im Fernverkehr, bei dem Nächtigungen grundsätzlich in den Schlafkabinen der LKWs stattfinden und überdies vielfach auch in der Nacht gefahren wird, ohnehin nicht der Fall ist.

Im Übrigen wird von der Berufungswerberin selbst zugestanden, dass zeitnahe erstellte Grundaufzeichnungen, Fahrtenprotokolle oder andere den tatsächlichen Geschehensablauf wiedergebende Unterlagen vollständig fehlen. Wie in der Berufung ausgeführt, erfolgten die Berechnungen der Berufungswerberin nach Auftragslisten. Dass dabei – wie das Finanzamt im der Berufungsvorentscheidung unbestritten ausführt – zwischen dem tatsächlichen Geschehensablauf und den Angaben in den vorgelegten Listen erhebliche Differenzen aufgetreten sind, wurde offenbar bewusst in Kauf genommen und mag seinen Grund nicht zuletzt auch darin haben, dass bei ordnungsgemäßen Aufzeichnungen zu Tage kommen könnte, dass Arbeitnehmerschutzbestimmungen oder Lenk- und Ruhezeiten nicht eingehalten wurden und auch die Abrechnung der Höhe des zustehenden Arbeitslohnes nicht korrekt erfolgte. Letztangeführtes wird auch dadurch bestätigt, dass die Berufungswerberin selbst in der Berufung eine neue Berechnung des Arbeitslohnes anstellte und daraus klar hervorgeht, dass eine Vielzahl von Arbeitsstunden nicht ordnungsgemäß abgerechnet wurde.

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass für die ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder keinerlei Aufzeichnungen und Nachweise vorliegen, die auch nur annähernd einen einwandfreien Nachweis für die Rechtmäßigkeit der nicht steuerbaren Auszahlung der in Rede stehenden Beträge bieten. Liegen solche aber nicht vor, kann [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) nicht zur Anwendung kommen und stellen die Arbeitgeberzahlungen dem Grunde nach (steuerpflichtigen) Arbeitslohn dar. Wenn das Finanzamt nunmehr in diesem Zusammenhang Berechnungen anstellt, mit welchen es versucht auf Grundlage der aus den im Zuge des Verwaltungsverfahrens gewonnenen Erkenntnissen abgeleiteten (geschätzten) Fahrtzeiten die Höhe des Arbeitslohnes zu ermitteln und darüber hinaus sogar noch bestimmte Beträge als nicht steuerbare Bezugsteile anerkennt, kann dadurch die Berufungswerberin nicht beschwert sein. Dass das Finanzamt bei seinen Berechnungen den „Vorschlägen“ der Berufungswerberin in den Beilagen zur Berufung nicht folgt, kann ebenfalls nicht beanstandet werden, da diese offensichtlich nachträglich erstellt, jedoch die

Berechnungsmethode und die der Berechnung zu Grunde liegenden Sachverhaltsannahmen in keiner Weise dargelegt wurden.

Hinsichtlich des Einwandes betreffend die „Sozialversicherungsbeiträge“ wird auf die Ausführungen in Pkt. 1 verwiesen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 4. April 2011