

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SBG., vertreten durch Dr. HK., 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

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 31.12.2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung beanstandete das Erhebungsorgan, dass trotz wiederholter Aufforderungen und langen Terminverschiebungen keine Unterlagen betreffend Reisekosten vorgelegt worden seien. Deshalb sei die Nachversteuerung von 50 % der Reisekosten laut G+V-Rechnung durchgeführt worden.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 7. Februar 2002 € 7.797,07 an Lohnsteuer, € 1.096,49 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und € 113,01 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Die Aufzeichnungen für die Mitarbeiter, die Gegenstand der Lohnsteuerprüfung gewesen seien, würden nunmehr vorliegen und zum Inhalt dieser Berufung gemacht. Beigelegt waren Reisekostenaufstellungen aus denen bloß der Name des

Arbeitnehmers, das Datum der Reise, der Reisebeginn und das Ende sowie das Reiseziel (Ort) angeführt sind.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 2002 gab das Finanzamt dem Rechtsmittel keine Folge. Erstmals mit der gegenständlichen Berufung seien 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 die ausbezahlten Diäten gewesen 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 von Lehre und Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen gemäß § 26 Z 4 EStG als steuerfrei behandelt werden dürften. 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, in denen außerdem der Zweck der Reise nicht aufgezeichnet worden sei, nicht zu entnehmen, in welcher Höhe für die einzelne Dienstreise unversteuerte bzw. versteuerte Diäten ausbezahlt worden seien.

Ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung einzugehen beantragte der seinerzeit bevollmächtigte Vertreter bloß die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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** 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 (28. November 2001) hat das Erhebungsorgan die Unterlagen für die Reisekosten abverlangt. Diese wurden 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 tatsächlich gewährten Beträgen. All die auf dem verwendeten Reisekostenformular für den Arbeitgeber auszufüllenden Spalten betreffend Fahrtkosten, Tagesgelder, Nächtigungsgelder und sonstige Spesen sowie auch hinsichtlich der Vorsteuer sowie das Datum der Buchung blieben unausgefüllt. Die vorgelegten Unterlagen geben keinen Aufschluss wie hoch die den einzelnen Arbeitnehmern gewährten Reisekostenvergütungen tatsächlich waren. Auch fällt auf, dass einzelne Arbeitnehmer – bei täglicher Rückkehr an den Wohnort – monatlang an einem Einsatzort tätig geworden sein. Wenn das Finanzamt ohnehin nur 50 % der Reisekostenersätze lohnsteuersteuer- DB- und DZ-pflichtig behandelt hat, kann die Berufungswerberin nicht in ihren Rechten verletzt worden sein.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 11. Oktober 2004