

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/4/21 2001/08/0147

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.04.2004

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

## Norm

ASVG §49 Abs3 Z1;  
EStG 1988 §26 Z4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Müller, Dr. Sulyok, Dr. Strohmayer und Dr. Köller als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Müller, über die Beschwerde der Ö GmbH in G, vertreten durch Dr. Willibald Rath, Dr. Manfred Rath, Mag. Gerhard Stingl und Mag. Georg Dieter, Rechtsanwälte in 8020 Graz, Friedhofgasse 20, gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Steiermark vom 9. Juli 2001, Zl. 5-s26n84/12- 2001, betreffend Beitragsnachverrechnung (mitbeteiligte Partei:

Steiermärkische Gebietskrankenkasse, Josef-Pongratz-Platz 1, 8011 Graz), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund (Bundesminister für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz) Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenbegehren der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse wird abgewiesen.

## Begründung

Mit Bescheid vom 7. November 2000 verpflichtete die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse die Beschwerdeführerin wegen der im Zuge der Beitragsprüfung im Zeitraum September 1999 bis Oktober 1999 festgestellten Meldedifferenzen für die in der Beitragsnachverrechnungsanzeige vom 24. November 1999 zu einem näher angeführten Dienstgeberkonto angeführten Dienstnehmer die dort ausgewiesenen allgemeinen Beiträge, Nebenumlagen, Sonderbeiträge und Zuschläge nach den jeweils angeführten Beitragsgrundlagen und für die jeweils näher bezeichneten Zeiten im Betrag von insgesamt S 58.299,16 (EUR 4.236,77) nachzuentrichten. Die Beitragsnachverrechnungsanzeige vom 24. November 1999 bilde einen integrierenden Bestandteil des Bescheides, Verjährung gemäß § 68 ASVG sei nicht eingetreten.

Im Zuge der Konkureröffnung über das Vermögen der Beschwerdeführerin vom 3. September 1999 sei im September bzw. Oktober 1999 eine Beitragsprüfung durchgeführt worden. Dabei sei - soweit nunmehr noch von Bedeutung - das

durch die Beschwerdeführerin unter der Bezeichnung "Kilometergeld und Tagesdiäten" beitragsfrei gestellte Entgelt für den Dienstnehmer B. in der Höhe von S 44.870,-- (EUR 3.260,83) der Beitragspflicht unterstellt und entsprechende Beiträge nachverrechnet worden. Bei der am 16. August 2000 abgehaltenen Prüfungstagsatzung im Landesgericht für Zivilrechtssachen Graz sei die angemeldete Beitragsnachverrechnung der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse sowohl von der Gemeinschuldnerin als auch vom Masseverwalter bestritten und es sei aus diesem Grund über die Beitragsnachverrechnung bescheidmäßig abgesprochen worden.

Im Zuge der Beitragsprüfung seien dem Prüforgang EDVunterstützte Aufstellungen über Reisekosten und Fahrkostenvergütungen des Dienstnehmers B. den Zeitraum Mai bis Oktober 1999 betreffend (wie sich aus der Beitragsnachverrechnung sowie aus AS 23 des Kassenaktes ergibt ist das Jahr 1998 gemeint) vorgelegt worden. Diese Reisekostenabrechnung habe Diäten, Tages- und Nächtigungsgelder, Fahrkostenvergütungen und sonstige Auslagen in einer Gesamthöhe von S 45.200,-- (EUR 3.284,81) beinhaltet. Dieser Betrag sei von der Dienstgeberin als beitragsfreies Entgelt nicht der Sozialversicherung unterstellt worden. Trotz mehrmaliger Aufforderung seien von der Beschwerdeführerin weder Fahrtenbücher noch Belege für Diätenabrechnungen vorgelegt worden. "Voraussetzung für die beitragsfreie Stellung von Fahrkostenersätzen" sei aber die ordnungsgemäße Führung eines Fahrtenbuches durch den Arbeitnehmer, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich seien. Nächtigungsgelder unterlägen nur dann nicht der Beitragspflicht, wenn tatsächlich genächtigt worden sei. Der Umstand der Nächtigung sei grundsätzlich nachzuweisen. Könnten diese Nachweise seitens der Dienstgeberin nicht geführt werden, seien auch die ausgezahlten Entgeltteile nicht als beitragsfrei zu betrachten.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin (vertreten durch den Masseverwalter) Einspruch, in welchem sie ausführte, dass der erstinstanzliche Bescheid "insbesondere" hinsichtlich der Beitragsnachverrechnung betreffend den Dienstnehmer B. angefochten werde. Tatsache sei, dass der Dienstnehmer B. für die Beschwerdeführerin im Zeitraum Mai bis Oktober 1998 tätig gewesen sei. Er sei dienstlich an den durch die Beschwerdeführerin betreuten Baustellen anwesend gewesen und habe die Fahrten mit seinem PKW zurückgelegt. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sei die Vorlage entsprechender Urkunden, aus denen sich die Notwendigkeit der entsprechenden Fahrten ergebe, zur Glaubhaftmachung der konkreten Dienstfahrten hinreichend. Der Dienstnehmer B. habe zwar Aufzeichnungen über seine dienstlich durchgeführten Fahrten geführt, diese seien jedoch auf Grund ihrer mangelhaften Form nicht hinreichend gewesen. Die Aufzeichnungen seien der Gebietskrankenkasse daher computerunterstützt erfasst zur Vorlage gebracht worden. Betreffend die geltend gemachten Nächtigungen und Sachaufwände legte die Beschwerdeführerin Rechnungen vom 21. und 22. Juli 1998 (betreffend zwei Nächtigungen in Galtür) sowie eine Quittung vom 10. August 1998 für die Mautgebühr des Gleinalmtunnels vor. Zum Beweis für die Richtigkeit des Vorbringens hinsichtlich der tatsächlichen Betreuung von verschiedenen Bauprojekten durch den Dienstnehmer B. legte sie zudem ein Konvolut von Bankgarantien und zwei Schlussrechnungen vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde dem Einspruch der Beschwerdeführerin "keine Folge" und änderte den Bescheid der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse dahingehend ab, dass für den Zeitraum 1. Juli 1998 bis 31. Juli 1998 die Beitragsgrundlage in der Höhe von S 6.206,-- auf S 0,-- berichtigt werde und für den Zeitraum 1. August 1998 bis 31. August 1998 eine endgültige Beitragsgrundlage von S 1.224,-- ermittelt werden konnte.

In der Begründung gab die belangte Behörde zunächst das Verwaltungsgeschehen wieder und führte sodann aus, dass mit Einspruchsvorentscheidung der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse vom 1. Februar 2001 der Kassenbescheid vom 7. November 2000 insofern geändert worden sei, als nunmehr ein Betrag von insgesamt S 55.069,12 (EUR 4.002,03) nachzuentrichten sei. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Belege über tatsächlich erfolgte Übernachtungen des Dienstnehmers B. und "damit die einhergehenden ausgezahlten Diäten- bzw. Fahrkostenvergütungen" Berücksichtigung gefunden hätten.

In Ergänzung ihres Bescheides vom 7. November 2000 habe die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse in ihrer Einspruchsvorentscheidung zudem folgenden Sachverhalt festgestellt:

"Es könne vollinhaltlich auf die Begründung des (Kassenbescheides) verwiesen werden, mit der Ergänzung, dass auf Grund der vorgelegten Quittung die Kilometerleistung vom 10. August 1998 (353 Kilometer mit einer Fahrkostenvergütung in Höhe von S 1.412,--) anerkannt werde, wie auch auf Grund der vorgelegten, die Übernachtung des (Dienstnehmers B.) bestätigten Rechnungsbelege, die vom 20. Juli bis 22. Juli ausgezahlten Diäten bzw. Fahrkostenvergütungen in einem Gesamtausmaß von S 6.206,-- Berücksichtigung zu finden hätten und

sozialversicherungsrechtlich als beitragsfrei zu werten seien. Aus diesen Gründen entfalle die allgemeine Beitragsgrundlage für den Juli 1998 zur Gänze und vermindere sich die Beitragsgrundlage im August 1998 von S 2.636,-

-

auf S 1.224,-. Eine Änderung des nachzuerrechnenden Beitrages von S 58.299,16 auf S 55.069,12 habe daher vorgenommen werden müssen. Der Rechnungsbeleg für die Benützung des Gleinalmtunnels könne für die Neuberechnung der Beitragsnachverrechnung nicht in Betracht gezogen werden, da der ausgezahlte Betrag in Höhe von S 110,- vom Dienstgeber als sonstige Ausgabe bezeichnet und nicht durch die Beitragsnachverrechnung umfasst gewesen sei. Desgleichen könnten die vorgelegten Garantiebelege und Abschlussrechnungen nicht als Ersatz bzw. Nachweis für das zu führende Fahrtenbuch anerkannt werden."

Mit Schreiben vom 19. Februar 2001 habe die Beschwerdeführerin die Vorlage ihres Einspruches vom 13. Dezember 2000 an die belangte Behörde beantragt, wodurch die erwähnte Einspruchsvorentscheidung vom 1. Februar 2001 außer Kraft getreten sei und die belangte Behörde über den Einspruch zu entscheiden gehabt habe. In Ergänzung der zutreffenden Begründung des erstinstanzlichen Bescheides sei noch Folgendes zu bemerken:

"Voraussetzung für die beitragsfreie Anerkennung von Fahrtkostenersätzen ist die ordnungsgemäße Führung eines Fahrtenbuches durch den Arbeitnehmer, aus dem die konkreten Dienstfahrten einwandfrei ersichtlich sind. Ebenso ist der Umstand der Nächtigung durch die Dienstgeberin nachzuweisen. Von Seiten der (mitbeteiligten) Gebietskrankenkasse wurde die (Beschwerdeführerin) mehrmals aufgefordert, Fahrtenbücher bzw. Diätenabrechnungen vorzulegen und wurde diesen Aufforderungen keine Folge geleistet, abgesehen von 2 Nächtigungsrechnungen, welche in der Einspruchsvorentscheidung vom 1. Februar 2001, (...), berücksichtigt wurden".

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag, ihn wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, dass sie die im Zusammenhang mit Dienstreisen des Dienstnehmers B. geltend gemachten Ausgaben durch Vorlage entsprechender Beweise und Urkunden im Verfahren hinreichend bescheinigt habe.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und - ebenso wie die mitbeteiligte Partei - eine Gegenschrift erstattet, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 49 Abs. 1 ASVG sind unter Entgelt die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der pflichtversicherte Dienstnehmer aus dem Dienstverhältnis Anspruch hat oder die er darüber hinaus auf Grund des Dienstverhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhält.

Nach § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG idFBGBl. Nr. 660/1989 gelten nicht als Entgelt im Sinne des Abs. 1 und 2:

"Vergütungen des Dienstgebers an den Dienstnehmer (Lehrling), durch welche die durch dienstliche Verrichtungen für den Dienstgeber veranlassten Aufwendungen des Dienstnehmers abgegolten werden (Auslagenersatz); hiezu gehören insbesondere Beträge, die den Dienstnehmern (Lehrlingen) als Fahrtkostenvergütungen einschließlich der Vergütungen für Wochenend(Familien)heimfahrten, Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, soweit sie nach § 26 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, nicht der Einkommensteuer(Lohnsteuer)pfllicht unterliegen. Unter Tages- und Nächtigungsgelder fallen auch Vergütungen für den bei Arbeiten außerhalb des Betriebes oder mangels zumutbarer täglicher Rückkehrmöglichkeit an den ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) verbundenen Mehraufwand, wie Bauzulagen, Trennungsgelder, Übernachtungsgelder, Zehrgelder, Entfernungszulagen, Aufwandsentschädigungen, Stör- und Außerhauszulagen uä.;"

Die Ziffer 4 des verwiesenen § 26 EStG 1988 in der hier zeitraumbezogen anzuwendenden Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 26. Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören nicht:

(...)

4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

-

seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

-

so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden. (...)"

Die Beschwerdeführerin behauptet, dass der Dienstnehmer B. im Zeitraum Mai bis Oktober 1998 verschiedene In- und Auslandsdienstreisen zu den von ihr betreuten Baustellen mit dem privaten PKW durchzuführen hatte und möchte in diesem Zusammenhang im Wesentlichen Fahrtkostenvergütungen als beitragsfrei iSd § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG geltend machen. Zudem macht sie Tages- und Nächtigungsgelder, die - soweit ersichtlich - Auslandsdienstreisen betreffen sollen, geltend.

Im Erkenntnis vom 2. Juli 2003, Zl. 98/08/0358, hat der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, dass es zur Frage, inwieweit nach den eingangs genannten gesetzlichen Bestimmungen Vergütungen des Dienstgebers an den Dienstnehmer als beitragsfrei zu behandeln sind, entsprechender Feststellungen bzw. insbesondere eines überprüfbaren Nachweises darüber bedürfe, in welchem Umfang ein Dienstnehmer In- und Auslandsdienstreisen vorgenommen hat. Den Dienstgeber treffe diesbezüglich eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, die ihn dazu verhalte, konkrete Behauptungen aufzustellen und dafür geeignete Beweisangebote zu machen (vgl. zu Letzteren auch das hg. Erkenntnis vom 23. Oktober 2002, Zl. 99/08/0128). Die in § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG verwiesene Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 bezieht sich nämlich lediglich auf Leistungen, die anlässlich von Dienstreisen erbracht werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Oktober 2003, Zl. 2002/08/0092). Die Steuer- bzw. Beitragsfreiheit von Nächtigungsgeldern setzt zudem tatsächliche Nächtigungen, die durch einwandfreie Nachweise zu belegen sind, voraus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Mai 2003, Zl. 2000/08/0124).

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Abgabensachen dürfen nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Reisekostenentschädigungen 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 1988 eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach 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. Ein Nachweis ist dem Grunde nach erst dann gegeben, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann (vgl. zB das Erkenntnis vom 20. Juni 2000, Zl. 98/15/0068 mwH)

Die Beschwerdeführerin hat im Zuge der Beitragsprüfung durch die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse nur eine Aufstellung bezüglich der (allein strittigen) "Reisekosten" des Dienstnehmer B. vorgelegt, die sich aus Datum, Beginn, Ende, Ausgangs- und Zielpunkt sowie die Kilometeranzahl verschiedener In- und Auslandsfahrten zusammensetzt (siehe AS 23 des Kassenaktes). Belege oder Aufzeichnungen, auf deren Grundlage eine solche Aufstellung allenfalls angefertigt worden sein könnte, wurden - abgesehen von Ausnahmen, die aber zur Anerkennung der jeweils belegten Kostenersätze geführt haben und daher nicht mehr Gegenstand dieses Verfahrens sind - weder genannt noch vorgelegt. Damit hat die Beschwerdeführerin der Sache nach aber lediglich eine Behauptung aufgestellt, dass dieser Dienstnehmer die in der Aufstellung aufgezählten Dienstreisen unternommen habe und die beitragsfrei bezahlten Aufwendungen im Zusammenhang mit den in der Aufstellung angegebenen Fahrten angefallen seien. Es ist daher nicht un schlüssig, wenn die belangte Behörde diese Aufstellung nicht als geeignetes Beweismittel dafür angesehen hat, dass der genannte Dienstnehmer die behaupteten Fahrten zur Durchführung von Dienstverrichtungen für die Beschwerdeführerin tatsächlich unternommen hat und dass auch die nachträglich im Einspruchsverfahren vorgelegten, diverse Bauprojekte der Beschwerdeführerin betreffenden Bankgarantien und Schlussrechnungen das maßgebliche Beweisthema dieses Verfahrens verfehlen.

Gleiches gilt für die Voraussetzungen für die Anerkennung von Nächtigungsgebühren, hinsichtlich derer schon die Dienstreise des betreffenden Dienstnehmers nicht als erwiesen angenommen wurde.

Die Beschwerde erweist sich aus den dargelegten Gründen als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003. Der nicht durch einen Rechtsanwalt vertretenen mitbeteiligten Gebietskrankenkasse steht kein Ersatz des Schriftsatzaufwandes zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 1999, Zl. 96/08/0269).

Wien, am 21. April 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2001080147.X00

**Im RIS seit**

10.06.2004

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)