

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/4 99/13/0113

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 04.06.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

63/01 Beamten-Dienstrechtsgesetz;

## Norm

BAO §288 Abs1 litd;

BAO §93 Abs3 lita;

BDG 1979 §37;

EStG 1988 §47 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde der P AG in W, vertreten durch Cerha, Hempel & Spiegelfeld, Partnerschaft von Rechtsanwälten in 1010 Wien, Parkring 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Mai 1999, Zl. RV/462-16/16/99, betreffend Nachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Vorschreibung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 bzw. für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1995, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Nachforderung an Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Ergebnis einer am 13. März 1996 bei der Post- und Telegraphendirektion Wien, Niederösterreich und Burgenland abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung wurden Bescheide vom 18. März 1996 für die Zeiträume 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 bzw. 1. Jänner bis Dezember 1995 betreffend Haftung für Lohnsteuer und Nachzahlung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt auf die Nachzahlung entfallender Säumniszuschläge für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994) erlassen. Diese mit dem angefochtenen Bescheid gegenüber der Beschwerdeführerin (als Gesamtrechtsnachfolgerin der Post- und Telegraphenverwaltung)

bestätigten Vorschreibungen sind im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof insoweit strittig, als sie sich hinsichtlich Lohnsteuer auf die Feststellungen im Lohnsteuerprüfungsbericht zur "Steuerfreiheit von Zulagen während desurlaubes" (mit daraus resultierenden Lohnsteuernachforderungen für den Zeitraum vom 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994) sowie hinsichtlich Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag auf die Feststellungen bezüglich "Vergütungen für die Telefonbuchzustellung" (Lohnsteuernachforderungen und Nachzahlungen an Dienstgeberbeiträgen - samt Säumniszuschlägen - für die Zeiträume 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 bzw. 1. Jänner bis 31. Dezember 1995) stützen.

Zur "Steuerfreiheit von Zulagen während desurlaubes" wird im Lohnsteuerprüfungsbericht ausgeführt, während desurlaubes seien Zulagen, die ansonsten gemäß § 68 EStG 1988 steuerbegünstigt zu behandeln seien, grundsätzlich steuerpflichtig. Dem Argument der Dienstgeberin, dass bei der seinerzeitigen Ermittlung der Zulagen der Urlaubsmonat bei Errechnung der Höhe der Zulagen berücksichtigt worden sei, habe im Zuge der Prüfung nicht gefolgt werden können, weil keine entsprechenden Nachweise beigebracht worden seien. Es sei daher jeweils ein Monat der Zulage zu versteuern (sowohl hinsichtlich der "BSZ" als auch der "Milchpauschale").

Zu den "Vergütungen für die Telefonbuchzustellung" wird im Lohnsteuerprüfungsbericht ausgeführt, die Telefonbuchzustellung erfolge in Wien durch Bedienstete der Fernmeldebautrupps. Von dem bis 1992 je Telefonbuch kassierten Betrag von 16 S habe sich der Bedienstete 14 S behalten können, der Rest sei auf ein Konto der Post eingezahlt worden. Ab 1993 bis einschließlich 1995 habe der Preis je Telefonbuch 17 S betragen, wovon der Bedienstete 15 S, die Post die restlichen 2 S erhalten habe. Nach Einsicht in die von der Post- und Telegraphenverwaltung vorgelegten Unterlagen sei der Lohnsteuerprüfer zu der Auffassung gelangt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorlägen, die im Weg des Lohnsteuerabzuges steuerlich zu erfassen seien. Die mit der Zustellung der Telefonbücher befassten Bediensteten seien weisungsgebunden. Mittels Verfügungen bzw. Dienstanweisungen sei der gesamte Ablauf der Zustellaktion genauest vorgeschrieben. Die Vergütungen seien als Gegenleistung für die "Zurverfügungstellung" von Arbeitskraft über einen bestimmten Zeitraum (Zustellaktion) anzusehen. Es sei auch die Bereitstellung posteigener Kraftfahrzeuge für die Zustellung der Telefonbücher zulässig. Die hierfür eingesetzten Lenker hafteten lt. Verfügung bzw. Dienstanweisung "wie bei sonstigen Dienstfahrten". Der Zusteller trete gegenüber dem Fernsprechteilnehmer als Bediensteter der Post in Erscheinung und vereinnahme die Zustellentgelte somit im Namen der Post. Es sei kein Unternehmerrisiko gegeben. Es könne keine Rede davon sein, dass durch die Tätigkeit - unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und persönlicher Geschicklichkeit - sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg der Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden könne. Der Zusteller habe genaue Vorgaben, unter welchen Adressen eine Zustellung vorzunehmen sei. Die Höhe der Einkünfte hänge ausschließlich von zwei Komponenten ab, nämlich der Anzahl der Fernsprechteilnehmer im "Baubezirk" und der Anzahl der Postbediensteten, die sich die Arbeit teilten. Dies begründe aber kein Unternehmerrisiko. Das Vorbringen, die Beschwerdeführerin wisse nicht, welcher Bedienstete "was bekommen" habe, reiche nicht aus, den Arbeitgeber von der Haftung nach § 82 EStG 1988 zu entbinden. Die Beschwerdeführerin hätte die Geldempfänger nötigenfalls unter Heranziehung der Aufzeichnungen der "Bautruppführer" feststellen können. Die Lohnsteuer sei mit einem Prozentsatz von 32 % errechnet worden. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sei ebenfalls vorzuschreiben gewesen.

In der Berufungsschrift vom 18. April 1996 wurde zur "Steuerfreiheit von Zulagen während desurlaubes" vorgebracht, nach § 15 Abs. 2 Gehaltsgesetz 1956 könnten bestimmte Nebengebühren (z.B. Erschwerniszulage, Gefahrenzulage, Überstundenvergütung) pauschaliert werden, wenn die Dienstleistungen, die einen Anspruch auf eine solche Nebengebühr begründeten, dauernd oder so regelmäßig erbracht würden, dass die Ermittlung monatlicher Durchschnittswerte möglich sei. Die Pauschalierung bedürfe der Zustimmung des Bundeskanzlers und in manchen Fällen auch des Bundesministers für Finanzen. Schon die Bestimmungen des § 15 Abs. 2 Gehaltsgesetz 1956 enthielten die Vorgabe, dass eine Pauschalierung von Nebengebühren nur in jenen Fällen zulässig sei, in denen auf Grund der Dauer oder Regelmäßigkeit der einen Anspruch auf eine solche Nebengebühr begründenden Dienstleistung die Ermittlung monatlicher Durchschnittswerte möglich sei. Bei der Ermittlung monatlicher Durchschnittswerte werde daher immer ein volles Jahr zu Grunde gelegt, sodass "schon dadurch die Urlaubszeit und damit die einen Anspruch auf Nebengebühr ausschließende Zeit mitberücksichtigt" sei. Eine nochmalige Berücksichtigung eines Urlaubsmonates bei der steuerlichen Behandlung pauschalierter, ansonsten gemäß § 68 EStG 1988 steuerbegünstigter Zulagen würde

eine Benachteiligung der Bediensteten, die ein monatliches (entsprechend niedrigeres) Pauschale erhielten, gegenüber den Bediensteten, die entsprechende höhere Zulagen nicht pauschaliert elfmal jährlich erhielten, bedeuten. Auch sei darauf hinzuweisen, dass (zwölfmal jährlich gezahlte) Überstundenpauschalbeträge steuerlich ebenso behandelt würden wie nicht pauschalierte Überstunden. Das Fehlen von Nachweisen über die ursprüngliche, in den beiden beanstandeten Fällen schon Jahrzehnte zurückliegende Ermittlung der Pauschalbeträge könne nicht dazu führen, dass diese steuerlich anders zu behandeln seien als jene, deren Ermittlung an Hand von Unterlagen noch nachvollziehbar sei, zumal die Ermittlung auf der gleichen gesetzlichen Grundlage beruhe.

Zu den "Vergütungen für die Telefonbuchzustellung" machte die Berufung geltend, die Telefonbuchzustellung in Wien werde ohne unmittelbaren dienstlichen Zusammenhang im Wege einer Nebentätigkeit durchgeführt. Nach § 37 Abs. 1 Beamten-Dienstrechtsgesetz (BDG) 1979 sei eine Nebentätigkeit jede weitere Tätigkeit für den Bund, die einem Beamten ohne unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben, die ihm nach diesem Bundesgesetz obliegen, in einem anderen Wirkungskreis übertragen werde. Vergütungen für Nebentätigkeiten unterlägen nicht der Lohnsteuerpflicht, sondern seien nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu veranlagern. Ob Tätigkeiten im unmittelbaren Zusammenhang mit den dienstlichen Aufgaben stünden, ergebe sich aus § 36 BDG 1979. Gemäß § 36 Abs. 1 BDG 1979 sei jeder Beamter, der nicht vom Dienst befreit oder enthoben sei, mit der Wahrnehmung der Aufgaben eines in der Geschäftsverteilung seiner Dienststelle vorgesehenen Arbeitsplatzes zu betrauen. In den Arbeitsplatzaufgaben der Fernmeldebautrupps der für den Raum Wien zuständigen Fernmeldebauämter sei die Telefonbuchzustellung nicht enthalten. Darüber hinaus würden entgegen den Ausführungen im Lohnsteuerprüfungsbericht nicht nur Bedienstete der Fernmeldebautrupps zur Telefonbuchzustellung herangezogen, sondern neben Bediensteten anderer Organisationseinheiten der für Wien zuständigen Fernmeldebauämter auch Bedienstete anderer Dienststellen (sowohl Fernmelde- als auch Postdienststellen). Damit ergebe sich aber eindeutig, dass die Telefonbuchzustellung in keinem dienstlichen Zusammenhang stehe. Es liege daher eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 BDG 1979 vor. Ein weiterer Hinweis dafür könne auch darin gesehen werden, dass die Telefonbuchzustellung von den befassten Bediensteten ausschließlich in der Freizeit durchgeführt werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Die Begriffe Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen (SEG-Zulagen) würden im Gesetz definiert und seien nur dann begünstigt, wenn sie auf Grund der im § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG 1988 genannten lohngestaltenden Vorschriften gewährt würden. Liege eine lohngestaltende Vorschrift als formelle Voraussetzung für die Begünstigung der SEG-Zulagen vor, sei zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen im Sinne der Legaldefinition des § 68 Abs. 5 EStG 1988 gegeben seien. Für Zeiträume, in denen der Arbeitnehmer im Betrieb keine Arbeit leiste, stehe grundsätzlich keine Steuerbefreiung für Zuschläge im Sinne des § 68 EStG 1988 zu. Im Beschwerdefall bedeute dies, dass der Arbeitnehmer zwar während desurlaubes den Anspruch auf Entgelt behalte, jedoch in dieser Zeit die im § 68 Abs. 1 und 2 steuerlich begünstigten Leistungen nicht erbringe. Demnach sei die in dieser Gesetzesstelle normierte Steuerbefreiung für Bestandteile des "Urlaubsentgeltes" nicht anwendbar. Die belangte Behörde schließe sich damit der Ansicht des Prüfungsorganes an, wonach die betreffenden Zulagen maximal elfmal jährlich steuerbegünstigt zur Auszahlung gelangen könnten. Für einen Monat seien daher sowohl die Bildschirmzulage als auch die Milchpauschale nachzuersteuern gewesen.

Zur "Vergütung für die Telefonbuchzustellung" wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sei auch dann gegeben, wenn sich die Leistung des Dritten als Verkürzung des Zahlungsweges darstelle, also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilge. Im Beschwerdefall erfolge die Zustellung der Telefonbücher ausschließlich durch Bedienstete der Post "mittels Verfügung bzw. Dienstanweisung". Für jede erfolgte Zustellung erhalte der Zusteller direkt vom Kunden eine Vergütung von 17 S. 2 S pro "Garnitur" zahle der Zusteller auf ein von der Post bekannt gegebenes Konto, sodass dem Zusteller 15 S pro Telefonbuchgarnitur verblieben. Die Abwicklung dieser Zahlungsmodalitäten stelle sich als verkürzter Zahlungsweg dar. Voraussetzung für das Zufließen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei, dass diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses bezogen würden. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsähen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet werde, sei das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Da im Beschwerdefall - wie im Lohnsteuerbericht ausführlich dargelegt - der Auftragnehmer seine Arbeitskraft schulde, im geschäftlichen Organismus des Auftraggebers dessen Weisungen zu folgen und kein Unternehmerrisiko zu tragen

habe, müsse davon ausgegangen werden, dass es sich bei den Vergütungen für die Telefonbuchzustellung um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 47 EStG 1988 handle. Eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 BDG 1979 liege nach Ansicht der belangten Behörde nicht vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur steuerlichen Behandlung der so genannten SEG-Zulagen wird in der Beschwerde vorgebracht, die belangte Behörde gehe im angefochtenen Bescheid offenbar in Übereinstimmung mit der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin davon aus, dass es sich im konkreten Fall um der Regelung des § 68 Abs. 1 EStG 1988 unterliegende Zulagen handle. Gemäß § 15 Abs. 2 Gehaltsgesetz 1956 könnten solche Zuschläge pauschaliert werden, wenn die Leistungen, die einen Anspruch auf eine solche Nebengebühr begründeten, dauernd oder so regelmäßig erbracht würden, dass die Ermittlung monatlicher Durchschnittswerte möglich sei. Bei der Ermittlung der monatlichen Durchschnittswerte sei regelmäßig ein volles Kalenderjahr zu Grunde gelegt worden, sodass dadurch notwendiger Weise und auch systemkonform die Urlaubszeit, und somit die Nichtauszahlung der Zuschläge während eines Monats, zuschlagsmindernd berücksichtigt werde. Eine nochmalige Berücksichtigung des Urlaubsmonates würde im Ergebnis zu einer unzulässigen Doppelberücksichtigung führen. In diesem Zusammenhang müsse auch auf die Pauschalierung von Überstundenzuschlägen nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 hingewiesen werden, welche von den Finanzbehörden regelmäßig zwölfmal jährlich als steuerfrei anerkannt werde, weil auch hier eine Berücksichtigung der fehlenden Überstundenleistung während desurlaubes bei der Berechnung der Pauschale erfolge. Bei richtiger rechtlicher Würdigung wäre die belangte Behörde damit zu dem Ergebnis gelangt, dass die strittigen SEG-Zulagen auch während des Urlaubsmonates (also insgesamt zwölfmal jährlich) steuerfrei zu behandeln seien.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt festgestellt hat, hat sich die Begründung eines Bescheides mit dem Parteinvorbringen in der erforderlichen Weise auseinander zu setzen und vor allem den für die rechtliche Beurteilung des Streitfalles erforderlichen Sachverhalt festzustellen (vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200). Unter diesem Gesichtspunkt zeigt das Beschwerdevorbringen zu den SEG-Zulagen, das im Wesentlichen mit dem Vorbringen in der Berufung übereinstimmt, eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften durch den angefochtenen Bescheid auf. Auf das Berufungsvorbringen, wonach schon nach den gesetzlichen Bestimmungen zur Berechnung der strittigen Pauschalbeträge die Urlaubszeit berücksichtigt worden sei und damit die im Gefolge der Lohnsteuerprüfung erfolgte Nachversteuerung zu einer unzulässigen doppelten Berücksichtigung (Kürzung) geführt habe, geht der angefochtene Bescheid nämlich in keiner Weise ein.

Nach § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, was dann der Fall ist, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Zur Bestätigung der Vorschreibung der Lohnabgaben in Bezug auf die "Vergütungen für die Telefonbuchzustellung" stützte sich die belangte Behörde im Wesentlichen auf die bereits im Lohnsteuerprüfungsbericht geschilderten Kriterien, wonach die Auftragnehmer bei dieser Tätigkeit ihre Arbeitskraft schuldeten, im geschäftlichen Organismus des Auftraggebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet seien und kein Unternehmerrisiko zu tragen hätten. Es ist zwar zutreffend, dass die belangte Behörde ohne nähere Begründung weiters feststellte, es liege keine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 BDG 1979 vor. Im Zusammenhang damit, dass es - worauf der angefochtene Bescheid im Übrigen ebenfalls hinweist - auf arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen für die steuerrechtliche Beurteilung eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht ankommt, kann darin allein allerdings kein wesentlicher Begründungsmangel erkannt werden. Selbst wenn es sich bei der Telefonbuchzustellung um eine Nebentätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 1 BDG 1979 handeln sollte, bedeutet dies nicht, dass deshalb steuerrechtlich keine nichtselbständige Tätigkeit vorliegen könnte. Dass die Telefonbuchzustellung laut dem Beschwerdevorbringen nicht ausschließlich von den Bediensteten der Fernmeldebauämter, sondern auch von Bediensteten anderer Dienststellen und ausschließlich in der Freizeit durchgeführt werde, ändert ebenfalls nichts an den im Lohnsteuerprüfungsbericht - konkret in Bezug auf die Telefonbuchzustellung - dargelegten, eindeutig für ein Dienstverhältnis sprechenden Umständen. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der "Vergütungen für die Telefonbuchzustellung" ist die Beschwerde somit unbegründet.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er die Lohnsteuernachforderung für den Zeitraum 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde jedoch gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Wien, am 4. Juni 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999130113.X00

**Im RIS seit**

05.09.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

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