

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/1/30 99/15/0215

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 30.01.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §26 Z7;

EStG 1988 §26 Z4;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 99/15/0216

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde 1. des H und der E (Erstbeschwerdeführer), beide in D, vertreten durch Dr. Lothar Schwarz, Rechtsanwalt in 1110 Wien, Simmeringer Hauptstraße 36/2/1/VII, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. September 1999, Zi. RV/207-15/16/99, betreffend Nachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum vom 1. Jänner 1988 bis 31. Dezember 1989, und 2. der H GmbH (Zweitbeschwerdeführerin) in D, vertreten durch Dr. Lothar Schwarz, Rechtsanwalt in 1110 Wien, Simmeringer Hauptstraße 36/2/1/VII, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. September 1999, Zi. RV/206-15/16/99, betreffend Nachforderung an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum vom 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden jeweils hinsichtlich der Nachforderung an Lohnsteuer sowie des Säumniszuschlages wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

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

## Begründung

Die Erstbeschwerdeführer betrieben in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine Bäckerei, welche per 1. Jänner 1990 in die Zweitbeschwerdeführerin, eine GmbH, eingebraucht wurde.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung betreffend die Zeiträume 1. Jänner 1988 bis 31. Dezember 1989 bzw. 1. Jänner 1990 bis 31. Dezember 1991 stellte der Prüfer in den - sowohl an die Erstbeschwerdeführer als auch an die Zweitbeschwerdeführerin ergangenen - Berichten vom 20. November 1992 unter anderem fest, dass die Tochter der Erstbeschwerdeführer UZ in jedem Jahr Kilometergelder für Betriebsfahrten mit dem eigenen Pkw erhalten habe. Laut Fahrtenbücher sei täglich meist die Strecke von Deutsch Wagram über Straßhof nach Wien (Filialen) befahren und immer die gleiche Anzahl von Kilometern ins Fahrtenbuch eingetragen worden. Tatsächlich sei UZ, zumindest teilweise, auch mit dem Firmenlieferwagen gefahren, was mit den Fahrtenbüchern nicht übereinstimme. Weiters sei kein Kilometerstand (weder am Beginn noch am Ende der Fahrt) vermerkt worden. Darüber hinaus sei UZ nach der Geburt eines Kindes am 9. November 1988 für ein Jahr in Karenzurlaub gewesen. Auch in dieser Zeit seien die immer gleich lautenden Eintragungen im Fahrtenbuch vorgenommen worden. Die Fahrtenbücher seien deshalb unglaubwürdig und könnten nicht anerkannt werden. Daher würden sich Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag ergeben.

UZ habe weiters eine Nachtzulage steuerfrei ausbezahlt erhalten. Ein Bäckereiarbeiter habe niederschriftlich erklärt, dass UZ tatsächlich in der Nacht niemals anwesend gewesen sei. Daher würden sich Nachforderungen an Lohnsteuer ergeben.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 24. November 1992 sowohl an die Erstbeschwerdeführer als auch an die Zweitbeschwerdeführerin im Wesentlichen gleich lautende Haftungs- und Zahlungsbescheide.

Die Beschwerdeführer erhoben wortgleiche Berufungen und führten hinsichtlich der Nichtanerkennung der Kilometergelder aus, dass UZ täglich in der Zeit von 5.30 bis 6.00 Uhr mit ihrem Pkw für die Auslieferung von Brot und Gebäck nach Straßhof eingesetzt werde. Nach ihrer Rückkehr in den Betrieb sei sie in der Zeit von 6.00 bis 7.15 Uhr im Expedit mit der Zusammenstellung und Beladung für weitere Lieferungen beschäftigt. Um 6.10 Uhr werde der von UZ dem Betrieb zur Verfügung gestellte Pkw von ihrer Mutter zur Anlieferung der Filiale Wien bzw. zur Belieferung einer Kantine in einem Wiener Spital verwendet. Die Auslieferung in der Kantine des Spitals müsse um 7.00 Uhr erfolgt sein. Die auf diese Art zusammengekommenen Kilometer würden mit den Summen im Fahrtenbuch übereinstimmen. Die gleich lautenden Eintragungen im Fahrtenbuch seien deshalb die Folge, da eine Änderung der Fahrtroute nicht vorgesehen sei. Die gefahrenen Kilometer, Ausgangs- und Zielpunkte jeder betrieblichen Fahrt seien eindeutig vorgegeben und der Kilometerstand daher eindeutig feststellbar. Es seien im Prüfungszeitraum noch zwei Lieferwägen in Verwendung gewesen, von denen einer auch durch UZ verwendet worden sei.

Was den Zeitraum um den Karenzurlaub von UZ betreffe, werde festgehalten, dass zwischen 22. September 1988 und 10. November 1989 die im Normalfall von UZ durchzuführende Tour nach Straßhof von ihrem Vater mit dem Pkw der UZ durchgeführt worden sei. Da im Prüfungszeitraum die Erstbeschwerdeführer keinen Pkw im Privatvermögen gehabt hätten, habe die Erstbelieferung nur durch den Einsatz des Pkw der Tochter erreicht werden können.

Hinsichtlich der Nachtzulagen wurde mitgeteilt, dass die Tochter zunächst als Arbeiterin und seit der Gründung der GmbH als Angestellte beschäftigt sei. Weiters wurden hinsichtlich der Arbeitszeiten der UZ folgende Übersichten vorgelegt:

1988:

Arbeitszeit

Zuschl. 50%

Zuschl. 75 %

Normal

Ges.

MO

DI

MI

DO

FR

SA

4h-10h

4h-10h

4h-10h

4h-10h

4h-12h

4h- 12h

2

2

2

2

2

2

0

0

0

0

0

0

4

4

4

4

6

6

6

6

8

8

8

12

0

28

40

1989:

Arbeitszeit

Zuschl. 50%

Zuschl. 75 %

Normal

Ges.

MO

DI

MI

DO

FR

SA

23h-1h

4h-9h

23h-1h

4h-9h

23h- 1h

6h-9h

23h-1h

4h-9h

23h-1h

4h-9h

2

2

2

2

2

2

2

2

2

3

3

3

3

7

7

7

3

9

7

10

10

20

40

1990/91:

Arbeitszeit

Zuschl. 50%

Zuschl. 75 %

Normal

Ges.

MO

DI

MI

DO

FR

SA

23h-1h

4h-8:30h

23h-1h

4h- 8:30h

23h-1h

4h-8:30h

23h-1h

4h-8:30h

23h-1h

23h- 1h

4h-8h

2

2

2

2

2

2

2

2

2

2

2

2 1/2

2 1/2

2 1/2

2

4 1/2

2

6 1/2

6 1/2

6 1/2

6

8 1/2

6

12

12

16

40

Weiters wurde vorgebracht, dass die Aussage des Zeugen BS, dass er UZ in der Nacht niemals gesehen habe, insofern stimme, als seine Arbeitszeit erst um 2.00 Uhr früh beginne, UZ die Arbeit als Vizemischerin im Jahr 1989 und in den folgenden Jahren in der Zeit von 23.00 bis 1.00 Uhr früh erledigt habe und in weiterer Folge ab 4.00 Uhr im Expedit tätig gewesen sei bzw. ab 5.00 Uhr das Ladengeschäft in Deutsch Wagram durchzuführen gehabt habe. Der Zeuge BS sei jedoch erst im August 1989 in den Betrieb eingetreten, während UZ erst nach dem Karenzurlaub (22. September 1988 bis 10. November 1989) wieder im Betrieb gewesen sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. April 1993 wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass laut EStG ein Fahrtenbuch fortlaufend und übersichtlich geführt werden müsse, um eine einwandfreie Ermittlung der Fahrtkosten sicherzustellen. Es müsse Datum, Ort, Zeit (Abfahrt - Ankunft), Kilometerstand am Beginn bzw. am Ende der Reise enthalten und eine dementsprechende Summierung am Monats- bzw. Jahresende der zurückgelegten Kilometer vorgenommen werden. Diese Vorschriften seien nicht eingehalten worden. Darüber hinaus sei die Unglaubwürdigkeit des geführten Fahrtenbuches durch fortlaufende, auch während der Karenz- bzw. Mutterschutzzeit vorgenommene, gleich bleibende Eintragungen unterstrichen worden. Weiters sei durch Herrn B niederschriftlich bekannt gegeben worden, dass die Auslieferungen niemals mit dem ihm bekannten Privat-Pkw von UZ, sondern stets mit einem Firmenauto durchgeführt worden seien. Die bezahlten Kilometergelder könnten deshalb nicht steuerbegünstigt behandelt werden.

Weiters wurde in den Berufungsvorentscheidungen ausgeführt, dass auch von einem zweiten Zeugen, nämlich HP bestätigt werde, dass auch während seiner Beschäftigungszeit UZ niemals in der Nacht zu sehen gewesen sei. Sein

Arbeitsbeginn sei zwischen 23.30 und 24.00 Uhr gewesen. HP habe erklärt, dass UZ meist an Vormittagen im Verkaufsladen gearbeitet habe und nur gelegentlich mit der Auslieferung beschäftigt gewesen sei. Die gewährte Nachtzulage könne daher nicht steuerbegünstigt behandelt werden.

Die Beschwerdeführer stellten Anträge auf Vorlage ihrer Berufungen zur Entscheidung durch die zweite Instanz und führten dazu aus, dass HP lediglich in der Zeit vom 28. März 1989 bis 22. Juli 1989 - somit während der Karenz- bzw. Mutterschutzzeit - im Betrieb beschäftigt gewesen sei. Sein Arbeitsbeginn sei jeweils um 1.30 Uhr, an Samstagen bereits 0.30 Uhr gewesen. Während der Zeit, in welcher der Privat-Pkw von UZ für die erste Tour nach Wien beladen worden sei, seien die Arbeiten in der Bäckerei auf Hochtouren gelaufen, sodass es HP gar nicht möglich gewesen sei, festzustellen, dass der Pkw von UZ niemals für diese Auslieferungen herangezogen worden sei.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der Kilometergelder wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass an die Arbeitnehmerin UZ auch für die Fahrten, die diese nicht durchgeführt habe, Kilometergelder steuerfrei ausbezahlt worden seien. Weiters sei aus den Fahrtenbüchern nicht ersichtlich, welche der aufgezeichneten Fahrten von UZ durchgeführt worden seien und welche nicht. Überdies enthielten die Fahrtenbücher keine Angaben über die Anfangs- und Endkilometerstände der einzelnen Fahrten.

Hinsichtlich der Nachtzulage wurde in den angefochtenen Bescheiden ausgeführt, dass die Besteuerung von Zulagen in § 68 EStG 1988 geregelt sei. Diese seien zusammen mit weiteren im Gesetz näher bezeichneten Lohnbestandteilen bis S 4.940,-- monatlich steuerfrei (§ 68 Abs. 1 EStG 1988). Voraussetzung dafür sei, dass eine Zulage im Sinne des§ 68 Abs. 5 EStG 1988 (d. h. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage) vorliege. Über den Tatbestand des§ 68 Abs. 5 EStG 1988 hinaus gehende bzw. den genannten Freibetrag überschreitende Zulagen seien nach dem Tarif zu versteuern (§ 68 Abs. 3 EStG 1988).

Der Umstand, dass die Arbeitsleistung in der Nacht zu erbringen sei, sei vom Tatbestand des § 68 Abs. 5 EStG 1988 nicht umfasst. Eine - wie im gegenständlichen Fall - allein auf Grund dieses Umstandes ausbezahlte Zulage sei daher im vollen Umfang steuerpflichtig (§ 68 Abs. 3 EStG 1988). Dass Umstände im Sinne des§ 68 Abs. 5 EStG 1988 vorlägen, werde nicht behauptet.

Wegen des sachlichen und persönlichen Zusammenhangs hat der Verwaltungsgerichtshof die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie erwogen:

Die Beschwerdeführer rügen, die angefochtenen Bescheide seien mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet, weil die belangte Behörde entgegen § 284 BAO einem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht entsprochen habe. Die Beschwerdeführer sind darauf hinzuweisen, dass § 283 BAO (idF vor BGBI. I Nr. 97/2002) im Rahmen der "besonderen Bestimmungen über das Verfahren vor den Berufungssenaten" mündliche Verhandlungen nur in Berufungsfällen vorsieht, in welchen gemäß § 260 oder § 261 BAO (idF vor BGBI. I Nr. 97/2002) ein Berufungssenat zu entscheiden hat. Da die gegenständliche Berufung nicht von einem solchen Berufungssenat zu entscheiden war, stellt der Umstand, dass ungeachtet des Antrages eine mündliche Verhandlung nicht durchgeführt worden ist, keine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar.

#### 1. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder)

Strittig ist, ob die im Streitzeitraum der Dienstnehmerin UZ gewährten Fahrtkostenvergütungen Teile des steuerpflichtigen Arbeitslohnes darstellen oder ob diese als nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit fallende Leistungen des Arbeitgebers im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1972 bzw. § 26 Z 4 EStG 1988 zu behandeln sind.

Nach den genannten Bestimmungen gehören Beträge (in einer ein bestimmtes Ausmaß nicht überschreitenden Höhe), die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 16. Jänner 1985, 83/13/0227, unter Hinweis auf die übereinstimmende Auffassung von Lehre und Rechtsprechung näher ausgeführt hat, gilt für alle in § 26 EStG angeführten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. In diesem Sinn hat der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass jedenfalls der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach durch entsprechende Belege, Zeugenaussagen und dgl. (vgl. dazu die hg. Erkenntnisse vom 7. August 2001, 97/14/0175, sowie vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0191) zu erbringen ist. Diese Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken erlauben.

In den angefochtenen Bescheiden hat die belangte Behörde festgestellt, dass auch für Fahrten mit dem PKW der Arbeitnehmerin, welche nicht durch diese selbst, sondern durch den Dienstgeber durchgeführt worden sind, Kilometergelder gemäß § 26 Z 7 EStG 1972 bzw. § 26 Z 4 EStG 1988 verrechnet worden seien. Weiters wurde festgestellt, dass aus den vorgelegten Fahrtenbüchern nicht ersichtlich sei, welche von den aufgezeichneten Fahrten tatsächlich von der Arbeitnehmerin durchgeführt worden seien und dass die Fahrtenbücher keine Angaben über die Anfangs- und Endkilometerstände der einzelnen Fahrten enthielten. Dem sind die Beschwerdeführer nicht entgegentreten. Sie haben ihr Vorbringen vielmehr darauf beschränkt, dass die Anforderungen an die ordentliche Führung eines Fahrtenbuches dann nicht so streng seien, wenn die Ziele der Fahrten mit dem Privatfahrzeug täglich gleich blieben und die Fahrtrouten immer vorgegeben seien. Auch diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0001, ausgesprochen hat, dass auch ein gleich bleibender Reisezweck nicht den Aufzeichnungen insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung von Privatfahrten anhaftende Mängel zu beseitigen vermag.

Dem Vorbringen, die von der belangten Behörde vertretene "Auffassung", dass die Fahrtenbücher auch für die Fahrten mit dem Firmenlieferwagen immer gleich bleibende Eintragungen enthielten, sei nicht richtig, ist entgegenzuhalten, dass sich in den angefochtenen Bescheiden derartige Feststellungen nicht finden.

Die Beschwerde erweist sich somit hinsichtlich der Fahrtkostenvergütungen als unbegründet.

## 2. Nachtzuschlag

Laut Beschwerdevorbringen betrage der Nachtzuschlag laut Kollektivvertrag für das Bäckergewerbe für die Zeit von 20.00 bis 4.00 Uhr 75 % und für die Zeit von 4.00 bis 6.00 Uhr 50 %. Gemäß § 68 Abs. 6 EStG könne der steuerfreie Freibetrag bis zu S 7.410,-

ausmachen, wenn die Arbeit nicht nur ausnahms-, sondern normalerweise überwiegend zwischen 19.00 und 7.00 Uhr stattfinde. Die belangte Behörde habe unrichtigerweise lediglich auf die Zulagen im Sinne der Bestimmung des § 68 Abs. 5 EStG (Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulage) Bezug genommen.

Mit diesem Vorbringen sind die Beschwerdeführer im Recht. Anders als die Abgabenbehörde erster Instanz, welche die steuerliche Behandlung der "Nachtzulage" durch die Beschwerdeführer deswegen beanstandet hatte, weil sie zur Auffassung gelangt war, dass die Arbeitnehmerin UZ zu den von den Beschwerdeführern angegebenen Zeiten nicht im Betrieb tätig gewesen sei, hat die belangte Behörde sich darauf beschränkt, die Anwendbarkeit des § 68 EStG dem Grunde nach zu verneinen. Dabei übersieht sie, dass sowohl das EStG 1972 sowie das EStG 1988 in § 68 Abs. 1 neben den in den angefochtenen Bescheiden genannten Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen auch für Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit einen Freibetrag vorsieht. Gemäß § 68 Abs. 6 EStG 1988 gelten als Nacharbeit zusammenhängende Arbeitszeiten von mindestens drei Stunden. Für Arbeitnehmer, deren Normalarbeitszeit im Lohnzahlungszeitraum auf Grund der Beschaffenheit ihrer Arbeit überwiegend in der Zeit von 19 Uhr bis 7 Uhr liegt, erhöht sich der Freibetrag gemäß Abs. 1 um 50 %.

Auch wenn in der Berufung bzw. im Vorlageantrag jeweils der dem § 68 EStG fremde Begriff "Nachtzulage" verwendet wurde, konnte die belangte Behörde auf Grund des weiteren Vorbringens der Beschwerdeführer davon ausgehen, dass es sich um "Nachtzuschläge" handelt, zumal der Begriff "Nachtzulage" im gegenständlichen Verwaltungsverfahren erstmals von der Verwaltungsbehörde selbst (siehe Bericht des Lohnsteuerprüfers) verwendet wurde und sich die Beschwerdeführer somit lediglich auf einen von den Verwaltungsbehörden unpräzise verwendeten Begriff bezogen haben. Dass aus der Aktenlage für die belangte Behörde nicht erkennbar gewesen sei, dass es sich um Zuschläge für Nacharbeit handelt - wie in der Gegenschrift behauptet wird -, kann seitens des Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollzogen werden.

Die angefochtenen Bescheide waren daher hinsichtlich der Lohnsteuer und des Säumniszuschlages gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen waren die Beschwerden 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.

Die Umrechnung der Stempelgebühr beruht auf § 3 Abs. 2 Z 2 Eurogesetz BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 30. Jänner 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150215.X00

**Im RIS seit**

05.05.2003

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

© 2026 JUSLINE

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

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