

TE Vwgh Erkenntnis 1962/7/12 1920/59

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.07.1962

Index

EStG

Norm

BAO §115 Abs4

EStG 1953 §19 Abs1 Z1

EStG 1953 §19 Abs2 Z1

EStG 1953 §51 Abs3 Z1

EStG 1953 §72 Abs1

EStG 1953 §78 Abs2

KBG §11 Abs1 idF 1955/018

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsidenten Dr. Ondraczek und den Senatspräsidenten Dr. Porias sowie die Hofräte Dr. Dorazil, Dr. Kaupp und Dr. Hinterauer als Richter, im Beisein des Polizeikommissärs Dr. Primmer als Schriftführer, über die Beschwerde des AM in I gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 19. Juni 1959, Zi. 2088/2-I-1959, betreffend Haftung für Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Im Zuge einer vom zuständigen Finanzamte Innsbruck in den Monaten November und Dezember 1957 sowie Februar 1958 in dem Maschinenhandel-Import- und Exportunternehmen des Beschwerdeführers durchgeführten Lohnsteuerprüfung, welche den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1956 bis 31. Dezember 1957 umfaßte, wurde zur Frage der Entlohnung der Vertreter folgendes beanstandet: 1.) Die Vertreter P, A, V, B und F erhielten einen prozentuellen Anteil an den durch ihre Werbetätigkeit erzielten Zahlungseingängen der Firma. Die ausgezahlten Beträge wurden als Garantiebetrag (Fixum), Spesenersätze und, sofern die Spesenersätze nicht den festgesetzten Hundertsatz des durch den Vertreter erzielten Zahlungseinganges erreichten, als Provision ausgezahlt. Der "Garantiebetrag" und die Provision wurden als Lohn angesehen, während die Spesenersätze im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1953 (BGBI. 1/1954, EStG 1953) aus der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe ausgeschieden wurden.

2.) Den ehemaligen Vertretern S und C wurden Gehalten und Spesenersätze (wie oben Kilometergelder und sonstige

Spesenersätze) gezahlt, wobei nur der Gehalt bei der Bemessung der Lohnsteuer zugrunde gelegt wurde. In einem zwischen dem Beschwerdeführer und dem ehemaligen Dienstnehmer C vor dem Arbeitsgerichte Wien geführten Rechtsstreit hatten die genannten Dienstnehmer - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - behauptet, daß es sich bei den als Kilometergelder und Spesenersätze ausbezahlten Beträgen um Löhne handle. Das Finanzamt schloß sich in der Begründung des Haftungs- und Zahlungsbescheides vom 7. Februar 1958 und des Einspruchbescheides vom 30. Oktober 1958 dieser Ansicht, die auch vom Arbeitsgerichte geteilt worden war, an.

Die belangte Behörde gab mit dem angefochtenen Bescheide der Berufung (richtig: Beschwerde) des Beschwerdeführers im wesentlichen mit derselben Begründung nicht Folge. Sie begründete ihren Standpunkt damit, die Auszahlung einer Provision im Falle der Nichterreichung der Obergrenze der Spesen lasse keinen Zweifel, daß den Vertretern P, A, V, B und F als Leistungsentgelt ein Betrag in Höhe der auf den Verkaufserlös abgestellten kalkulatorischen Hundertsätze zugestanden sei. Ohne die Höhe der monatlichen Spesen auch nur annähernd zu kennen, seien der Arbeitgeber sowie jeder Vertreter in der Lage gewesen, den Bruttowerbungserfolg rechnerisch zu bestimmen. Der Spesennachweis habe die Höhe der Gesamtbeträge nicht mehr beeinflussen können. Die belangte Behörde wies hiebei auf die Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Stellungnahme vom 20. (richtig: 12.) Jänner 1959 hin. Der sogenannte Nachwies der Spesen habe nur dem Zwecke der Änderung der steuerlichen Behandlung (Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Kinderbeihilfe) gedient. Nur so sei die sehr oberflächliche Prüfung der Spesenverrechnung durch den Arbeitgeber verständlich, da der Beschwerdeführer an einem möglichst umfangreichen Spesennachweis habe interessiert sein müssen. Mit jeder Nichtanerkennung eines Spesenpostens sei nämlich für den Beschwerdeführer eine Leistung für den genannten Ausgleichfonds verbunden gewesen. Wirtschaftlich müßten daher die Gesamtbeträge als Leistungsentgelt und damit als Lohn angesehen werden. Von einer Spesentragung durch den Arbeitgeber könnte nicht mehr gesprochen werden. Die Entlohnungsart könne steuerlich nicht anders beurteilt werden als wenn der Arbeitnehmer für seine Leistung mit einer Umsatzprovision oder teils mit einem festen Betrag, teils mit einer Umsatzprovision entlohnt wird und die mit der Erwerbstätigkeit erwachsenden Spesen selbst zu tragen hat. Es hätte daher von der Prüfung der Spesenrechnungen abgesehen werden können, da es sich um die Versteuerung von lohnsteuerpflichtigen Provisionen (§ 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1953) und nicht um die Prüfung steuerfreier Spesen (§ 19 Abs. 2 Z 2 EStG 1953) gehandelt habe. Die "Reisespesenverrechnung" der Arbeitnehmer habe in Wahrheit eine Verrechnung von Werbungskosten dargestellt, die ein Lohnsteuerpflichtiger nur dadurch geltend machen könne, daß er gemäß § 51 Abs. 3 EStG 1953 deren Eintragung auf der Lohnsteuerkarte begeht (hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1958, Zl. 2484/56). Insoweit sei also die Pflicht zur Leistung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Kinderbeihilfe außer Frage gestellt (§ 11 des Kinderbeihilfengesetzes). Dasselbe gelte jedoch auch für die steuerliche Behandlung der Beträge, die an die mittlerweile gekündigten Dienstnehmer S und C ausgezahlt wurden. Die belangte Behörde schließe sich in diesem Belange der Beweiswürdigung des Arbeitsgerichtes Wien im rechtskräftigen Urteile vom 24. Jänner 1958, 8 a Cr 344/56, an. Die teilweise Anerkennung von Werbungskosten aus Billigkeitsgründen, wie sie im Rahmen der Lohnsteuerprüfung vorgenommen worden sei, widerspreche dem Gesetz. Eine Anerkennung von Werbungskosten sei nur nach vorhergesehener Eintragung auf der Lohnsteuerkarte zulässig. Insoweit sie das im Haftungs- und Zahlungsbescheide der I. Instanz festgestellte Nachforderungsergebnis zu berichtigten gewesen. Als Nachforderungsbeträge wurden - übereinstimmend mit dem Einspruchsbescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 30. Oktober 1958 - folgende Beträge im Sprache des angefochtenen Bescheides festgestellt: S 22.220,36 an Lohnsteuer, S 10.668,10 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Kinderbeihilfe und S 1.395,00 an anrechenbarer Kinderbeihilfe. Die vom Beschwerdeführer zu tragenden Kosten wurden mit S 134,90 ermittelt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift erwogen:

Die Beschwerde rügt, daß den Spesenersätzen, welche den Vertretern P, A, V, B und F ausgezahlt wurden, die Eigenschaft von Arbeitslöhnen beigemessen wurde. Ihre Eigenschaft als Entschädigung für Aufwendungen des Dienstnehmers sei dadurch erwiesen, daß die Spesen an Hand von Belegen nachgewiesen wurden. Die Festsetzung einer Obergrenze für die Spesenvergütung habe sich nur auf eine innerdienstliche Berechnung des Firmeninhabers bezogen, der den Nutzen eines Vertreters kalkulatorisch habe errechnen müssen.

Die belangte Behörde ging jedoch in der Begründung des angefochtenen Bescheides davon aus, daß den genannten Vertretern im Falle der Nichterreichung der Obergrenze der Spesen eine Provision ausbezahlt wurde und schloß

vorwiegend daraus, daß es sich bei der Spesenvergütung in Wirklichkeit um eine Provisionszahlung gehandelt habe. Da der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeschrift gegen diese Sachverhaltsannahme der belangten Behörde keine Einwendungen vorbrachte, sondern nur die Zweckmäßigkeit der Setzung einer Obergrenze für Spesenvergütung verteidigte, kann der belangten Behörde jedenfalls nicht entgegengetreten werden, wenn sie unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1958, Zl. 2484/56, davon ausging, daß die genannten Spesenersätze in Wirklichkeit Provisionen seien. Daß aber Provisionen, die einem Dienstnehmer gezahlt werden, Arbeitsentgelte sind, kann nicht bezweifelt werden.

Daß, wie der Beschwerdeführer weiter unter Berufung auf die hg. Rechtsprechung behauptet, Lohnsteuer nur von den reinen Provisionsbezügen zu entrichten sei, ist ihm ohne weiteres einzuräumen. Die belangte Behörde konnte jedoch mit Rücksicht darauf, daß den Vertretern praktisch ein bestimmter Bezug dadurch gewährleistet war, daß fester Lohn, Spesenersätze und Provision eine bestimmte Höhen zu erreichen hatten, mit Recht annehmen, daß der Beschwerdeführer keinen Spesenaufwand zu tragen hatte, sondern daß dieser den Vertretern aufgelastet war. Deshalb konnte die belangte Behörde auch weiter feststellen, daß es Sache der Vertreter gewesen wäre, rechtzeitig die Eintragung steuerfreier Beträge für Werbungskosten für ihren Lohnsteuerkarten zu beantragen. Bei der Beurteilung, ob eine Zahlung Entgelteigenschaft besitzt, kann es auf die Durchführung der Eintragung der Werbungskosten auf der Lohnsteuerkarte nicht ankommen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Mai 1954, Zl. 127/53). Unter diesen Umständen muß die Behauptung des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe die Vertreter als selbständige Handelsagenten behandelt, als aktenwidrig angesehen werden (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 14. März 1958, Slg. N.F. 1794 (F)). Der Hinweis des Beschwerdeführers auf die aus §§ 1014 und 1151 ABGB fließende Verpflichtung des Auftraggebers, den Aufwand des Beauftragten zu ersetzen, schlägt deswegen nicht durch, weil diese gesetzlichen Bestimmungen eine andere Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern nicht ausschließen.

Schließlich stellt der Beschwerdeführer fest, daß er die Lasten des Kollektivvertrages für die Angestellten (unselbständige Vertreter) tragen müßte, andererseits aber wie bei selbständigen Vertretern, die keinen Anspruch auf entstandene Auslagen haben, sämtliche Bezüge, die Barauslagen für beide Teile bedeuten, versteuern müßte, sofern man der Rechtsansicht der belangten Behörde beitrete.

Abgesehen davon, daß auch der selbständige Vertreter gemäß § 1014 ABGB grundsätzlich gegenüber seinem Auftraggeber Anspruch auf Ersatz der Barauslagen hat, wäre es bei dem Beschwerdeführer gelegen gewesen, die Vereinbarungen mit seinen Vertretern so klar und deutlich zu treffen, daß keinem Teile dadurch Nachteile erwachsen. Der belangten Behörde kann aber nicht entgegengetreten werden, wenn sie im vorliegenden Falle zu dem Ergebnisse kam, daß die Vereinbarungen mit den Vertretern so gehalten waren, um nach Möglichkeit die Ersparung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Kinderbeihilfe zu erzielen.

Hinsichtlich der Vertreter S und C rügt der Beschwerdeführer, daß sich die belangte Behörde ausschließlich auf das Urteil des Arbeitsgerichtes Wien, Zl. 8 a Cr 344/56, gestützt habe. Das Berufungsurteil in diesem Rechtsstreit habe dem Begehr des Klägers deshalb Folge gegeben, weil der Beschwerdeführer das Vollmachverhältnis des S, welcher in Gegenwart mehrerer Zeugen die Lohnvereinbarung für C abschloß, nicht habe nachweisen können. Daß seine Angaben richtig seien, wäre durch die Zeugenaussagen verschiedener Personen in den Prozessen C-M und S-M, Zl. 8 a Cr 314/56, erwiesen. Die von ihm gehandhabte Spesenabrechnung wäre bei früheren Lohnsteuerprüfungen stets in Ordnung befunden worden.

Es ist richtig, daß sich die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides in der Frage der steuerrechtlichen Behandlung der Spesenabrechnungen der Vertreter C und S ausschließlich auf das oben erwähnte Urteil des Arbeitsgerichtes Wien in Sachen C-M berufen hat. Dieses Urteil erlag in den Akten des Verwaltungsverfahrens. Dem Beschwerdeführer wurde Gelegenheit gegeben, zum Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens Stellung zu nehmen. Er erhob jedoch gegen die Feststellung in diesem Urteil keine Einwendungen und berief sich nicht auf den Inhalt der Prozeßakten zu Zl. 8 a Cr 314/56 des Arbeitsgerichtes Wien, auch nicht auf die Zeugenaussagen der nunmehr namhaft gemachten Personen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 1956, Zl. 2320/55). Die belangte Behörde dagegen kam nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens zu dem nach der Aktenlage durchaus vertretbaren Schluß, daß S und C ihre Spesen aus dem vom Beschwerdeführer entrichteten Entgelte zu tragen hatte. Sowohl in dem Urteil des Arbeitsgerichtes Wien als auch dem des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien, Zl. 44 Cg. 62/58, wurden nämlich die Aussagen der vom Beschwerdeführer angeführten Zeugen gewürdigt. Beide Urteile berufen sich keineswegs nur

auf den Mangel des Nachweises des Vollmachtsverhältnisses. Die entsprechenden Beschwerdeausführungen gehen daher ins Leere.

Daß die Spesenabrechnung bei früheren Lohnsteuerprüfungen, die einen anderen Zeitraum betroffen habe, nicht beanstandet worden sei, könnte selbst dann nicht rechtserheblich sein, wenn die Abgabenbemessung auf Grund dieser Prüfungen in einer der Rechtskraft fähigen Weise vorgenommen worden wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1959, Slg. N.F.Nr. 2047 (F)).

Bei diesem Sachverhalte kann es auch nicht - entgegen der weiter in der Beschwerdeschrift geäußerten Meinung des Beschwerdeführers - darauf ankommen, welche Beweggründe S und C zu ihrer Selbstanzeige veranlaßt hatten. Sicher hatten sie ein Interesse daran, einen möglichst hohen Lohn auszuweisen, weil davon die Höhe ihrer Abfertigung abhing. Wahrscheinlich war ihr Verhalten auch von persönlichen Gefühlen gegenüber dem Beschwerdeführer bestimmt. Dies kann jedoch nichts daran ändern, daß sie wahrscheinlich mit dem Beschwerdeführer keinen Dienstvertrag abgeschlossen hätten, wenn dieser ungünstiger gewesen wäre als der von ihnen aufgegebene bei ihrem früheren Dienstgeber. Aus dem Akteninhalt ist jedoch zu entnehmen, daß das Entgelt der beiden Vertreter beim Beschwerdeführer nur unter Zuzählung der sogenannten Spesen jenes übertrifft, welches sie vorher (als festen Gehalt und Provision) bezogen hatten.

Der Beschwerdeführer beruft sich schließlich darauf, daß im Steuerrechte die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Zuge kommen müsse. Die Besteuerung, wie sie die belangte Behörde vornehme, würde für das Unternehmen den wirtschaftlichen Ruin bedeuten. Es sei auch auf die Bestimmungen der §§ 204 bis 208 der Abgabenordnung hinzuweisen, sowie darauf, daß die Angaben des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten zu prüfen sind, im vorliegenden Falle sei dieser Grundsatz jedenfalls nicht gewahrt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag nicht zu ersehen, inwiefern die belangte Behörde den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verletzt hätte. Gerade bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise muß zum Beispiel die Erwägung ausschlaggebend sein, daß S und C kaum in den Dienst des Beschwerdeführers getreten wären, wenn sie ein geringeres Entgelt als vorher erhalten hätte. Der Härte der von der belangten Behörde vorgenommenen Besteuerung hätte der Beschwerdeführer jedenfalls entgehen können, wenn er selbst für klare Vereinbarungen gesorgt hätte. Wie hätte schließlich die belangte Behörde bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Stelle in dem Schreiben des Hauptbüros Innsbruck des Beschwerdeführers vom 12. Juni 1956 an die Wiener Niederlassung anders verstehen sollen als sie es getan hat, wenn es dort heißt: "Die Spesenabrechnung sollte im Monat ungefähr S 500,- betragen, km-Abrechnung bei S ca. 1.600 km bis

1.700 km, bei C 1.400 km bis 1.500 km." Bei dieser Sachlage kann der belangten Behörde auch nicht vorgeworfen werden, daß sie die Angaben des Steuerpflichtigen nicht auch zu seinen Gunsten geprüft habe. Dies vor allem deshalb nicht, weil er in seiner Stellungnahme zum Ergebnisse des Ermittlungsverfahren vom 12. Jänner 1959 selbst ausführt, daß bei den Vertretern (ausgenommen S und C) fester Gehalt, Provision und Spesenersatz mit ungefähr 20 % des Verkaufspreises errechnet wurden.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Juli 1962

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1962:1959001920.X00

Im RIS seit

24.02.2020

Zuletzt aktualisiert am

24.02.2020

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at