jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1994/3/10 93/15/0172

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.03.1994

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §16 Abs1 Z7;
EStG 1972 §26 Z1;
EStG 1972 §68 Abs2;
EStG 1988 §16 Abs1 Z7;
EStG 1988 §26 Z1;
EStG 1988 §68 Abs5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Eigelsberger, über die Beschwerde der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter in W, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD f Stmk vom 18. 8. 1993, betreffend Nachforderung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfen für den Prüfungszeitraum von 1. Jänner 1984 bis 31. Dezember 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.120,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anläßlich einer über den Zeitraum vom 1. Jänner 1984 bis 31. Dezember 1989 in der Landesstelle Graz der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung ergaben sich nach Ansicht des Prüfers vier Nachforderungen an Lohnsteuer bzw. Dienstgeberbeitrag, und zwar (laut Beilage zum Prüfungsbericht):

1.) S 15.248,-- weil für Zeiträume, in denen ein Arbeitnehmer keine Arbeit leistet (während des Urlaubes) grundsätzlich keine Steuerbefreiung für sonst steuerfreie Zulagen und Zuschläge bestünde, die Beschwerdeführerin aber im Urlaubsentgelt enthaltene Zulagen und Zuschläge steuerfrei behandelt hätte;

2.) S 115.227,--, weil steuerfreie Erschwerniszulagen an Arbeitnehmer ausbezahlt worden seien, "die in ihrer jeweiligen Berufssparte eine ordentliche Abschlußprüfung vorweisen konnten"; eine außerordentliche Erschwernis der Tätigkeiten und Aufgabengebiete habe aber nicht festgestellt werden können;

3.) S 62.100,--, weil bei Pensionsauszahlungen die erste Sonderzahlung bis zu einer Höhe von S 14.400,-- grundsätzlich steuerfrei gelassen worden sei; es sei festzustellen gewesen, daß in 900 Fällen keine Berichtigung erfolgt sei; und

4.) S 575,-- betreffend einmalige Sachzuwendungen an zwei Dienstnehmer.

Das Finanzamt Graz-Stadt erließ der Folge betreffend den Prüfungszeitraum einen entsprechenden Nachforderungsbescheid, wogegen die Beschwerdeführerin berief.

Hinsichtlich der Nachforderung lt. Punkt 1 der Beilage zu Prüfungsbericht verwies die Beschwerdeführerin auf eine zwischen dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger und dem Finanzamt für Körperschaften in Wien "einvernehmlich erfolgte Rechtsauslegung".

Betreffend den Nachforderungsbetrag lt. Punkt 2 der Beilage zum Prüfungsbericht legte die Beschwerdeführerin klar, es handle sich bei den Zulagen um Erschwerniszulagen für Hausarbeiter zur Abgeltung der mit den übertragenen Arbeiten verbundenen erheblichen Verschmutzung der Arbeiter und ihrer Kleidung. Die betreffenden Arbeitskräfte würden "grundsätzlich für sämtliche anfallenden Arbeiten, seien es Anstreicher-, Lackierer- und Malerarbeiten, seien es Bau- und Bauhilfsarbeiten u.ä. herangezogen". Durch diese vielseitigen Tätigkeiten seien die Arbeiter überwiegend mit "erheblich verschmutzenden Arbeiten" befaßt. Dazu nannte die Beschwerdeführerin neun bestimmte Dienstnehmer und beschrieb ihre Aufgabenbereiche näher.

Zum Nachforderungsbetrag von S 62.100,-- (laut Punkt 3) berief sich die Beschwerdeführerin auf "Gespräche mit der Finanzverwaltung" sowie darauf, daß eine "verbindliche Stellungnahme" erst im Oktober 1989 erfolgt sei, die von den "bisherigen Auskünften " abgewichen sei. Danach habe die Beschwerdeführerin ihre Praxis geändert. Für die Vergangenheit aber habe sie wegen einer im Erlaß des BMf Finanzen vom 8. März 1989, Zl. 020101/4-IV/2/89 gesetzten "Toleranzphase" keine Berichtigung vorgenommen.

Betreffend den Nachforderungsbetrag von S 575,-- (laut Punkt 4) führte die Beschwerdeführerin aus, es handle sich um die einmalige Zuwendung von Anzügen an zwei Chauffeure, die von diesen als Berufskleidung bei "Repräsentationsfahrten" für "Mitglieder der Führungsebene der Landesstelle Graz" zu tragen seien; die private Nutzung der Anzüge sei den "Chauffeuren" die sonst Arbeitsmäntel trügen, nicht gestattet; vielmehr seien die Anzüge bei Verlassen der Dienststelle dort zurückzulassen.

Über Auftrag des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. März 1991 erfolgte daraufhin bei der Beschwerdeführerin eine Nachschau gemäß § 144, 145 BAO, worüber folgender Bericht vorliegt: Alle zwei Jahre würden von der Beschwerdeführerin zwei Dienstnehmern ein Anzug bzw. eine Kombination (Hose und Sakko) bezahlt. Der Einkauf erfolge mit "Hrn. Direktor X"; es bestünde "kein Uniformcharakter"; es handle sich um übliche Straßenanzüge; die Kleidung werde "zu Hause aufbewahrt", "fallweise Privatnutzung ... durchaus gegeben".

Hinsichtlich der Arbeiten berichtete das Nachschauorgan folgendes:

"Übliche Hauswerkstätten (Tischlerei, Schlosserei ...) Tischlerei: keine Streicharbeiten (Abbeizungen werden nicht durchgeführt) es werden hauptsächlich Reparaturen von Möbeln plus Eisenschränken durchgeführt.

Vanek Druck 50 Prozent, Kopien 50 Prozent im 7. Stock."

Daraufhin wies das Finanzamt Graz-Stadt mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Mai 1991 die Berufung als unbegründet ab. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung enthält unter anderem folgenden Passus:

"Da bei der Erhebung am 1. März 1991 bei der Pensionsversicherunganstalt der Arbeiter, Landesstelle Graz, Bahnhofgürtel 79, festgestellt wurde, daß die von den in der Berufungschrift angeführten Arbeitnehmern getätigten Arbeiten nur in geringem Maß zu einer Verschmutzung führen (z.B. Abbeizungen, wie in der Berufungsschrift angeführt, werden von den Tischlern jedoch nicht durchgeführt), kann auch im Berufungswege die Steuerfreiheit der Schmutzzulage gemäß § 68 Abs. 2 nicht berücksichtigt werden.

Betreffend der einmaligen Sachzuwendung an Anzügen für die Dienstnehmer M und K wird festgestellt, daß es sich um keine Berufskleidung (Uniformcharakter) handelt, sondern um übliche "Straßenanzüge". Da im Zuge einer Erhebung festgestellt wurde, daß die zur Verfügung gestellten Anzüge nach Dienstschluß nicht an der Dienststelle zurückgelassen werden und somit eine Privatnutzung nicht ausgeschlossen werden kann, handelt es sich somit - wie im Erstverfahren bereits festgestellt - um einen steuerpflichtigen Sachbezug."

Hinsichtlich der Nachversteuerung der Sonderzulagen bei Pensionisten führte die Berufungsvorentscheidung aus, § 67 Abs. 1 EStG 1988 lasse über die Besteuerung der sonstigen Bezüge keinen Zweifel offen, weshalb "von einer Nachversteuerung unrichtig versteuerter und im Prüfungsverfahren vorgeschriebener Lohnsteuer nicht abgesehen werden kann."

Die Beschwerdeführerin begehrte daraufhin fristgerecht die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie zu den Erhebungen vom 1. März 1991 nur vorbrachte, eine einmalige Einschau könne sicher keinen repräsentativen Einblick gewähren. Ein solcher könne nur durch Überprüfung eines längeren Zeitraumes gewonnen werden.

In einem Bericht an die belangte Behörde vom 13. August 1993 teilte das Finanzamt Graz-Stadt u.a. mit, eine Rücksprache mit dem (unter anderem für Hausarbeiter und Reinigungspersonal zuständigen) Abteilungsleiter der Beschwerdeführerin habe ergeben, daß es keine Aufzeichnungen darüber gäbe, "wann, wielange welche Arbeiten erledigt wurden".

Die belangte Behörde gab der Berufung "hinsichtlich des Punktes 1. der Beilage zum Prüfungsbericht und der Berufungsschrift" Folge, setzte die Nachforderung an Lohnsteuer für den Prüfungszeitraum mit S 195.250,-- anstatt wie bisher mit S 210.498,-- (also verringert um den im Punkt 1 der Beilage zum Prüfungsbericht genannten Betrag von S 15.248,--) fest und wies die Berufung "im übrigen als unbegründet ab."

In den Entscheidungsgründen der Berufungsentscheidung ging die belangte Behörde einleitend davon aus, daß nur drei Punkte strittig wären, und zwar:

1) die Frage der Steuerfreiheit von im Urlaubsentgelt enthaltenen Zulagen und Zuschlägen (= Punkt 1 der Beilage zum Prüfungsbericht; S 15.248,--);

2) die Frage der bestimmten Dienstnehmern gewährten Erschwerniszulagen (= Punkt 2 der Beilage zum Prüfungsbericht;

S 11.527,--) und

3) die Behandlung der zwei Dienstnehmern zur Verfügung gestellten Anzüge als steuerpflichtiges Arbeitseinkommen (= Punkt 4 der Beilage zum Prüfungsbericht; S 575,--).

Zu Punkt 1 wurde der Berufung "aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung" Folge gegeben; dieser Punkt ist daher auch nicht mehr Beschwerdegegenstand.

Betreffend die Erschwerniszulage vertrat die belangte Behörde die Ansicht, die Beschwerdeführerin hätte angesichts der Feststellungen des Finanzamtes vom 1. März 1991 nicht glaubhaft machen können, daß bei den Dienstnehmern von einer überwiegend erheblichen Verschmutzung die Rede sein könne; die in der Berufungsschrift genannten Tätigkeiten bewirkten zum Teil überhaupt keine bzw. keine erhebliche Verschmutzung; zum anderen Teil lägen verschmutzende Tätigkeiten, wenn überhaupt, dann nur in einem völlig untergeordneten Ausmaß gemessen an der Normalarbeitszeit der Dienstnehmer und ihren insgesamt zu erledigenden Aufgaben vor. Es wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen, durch das Lohnkonto und die dazu gehörigenden Grundaufzeichnungen den Nachweis dafür zu erbringen, um welche Arbeiten es sich gehandelt habe und wann diese geleistet worden seien; eine spätere Rekonstruierbarkeit reiche zum Nachweis nicht aus.

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin zwei Dienstnehmern zur Verfügung gestellten Straßenkleidung vertrat die belangte Behörde die Auffassung, es handle sich dabei nicht um typische Berufskleidung iS des § 26 EStG. Die Behauptung, die Kleidungstücke seien bei Verlassen der Dieststelle von den Dienstnehmern dort zurückzulassen, habe sich als unrichtig erwiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in folgenden Rechten verletzt:

"1. in dem ihr durch § 68 EStG 1972 und 1988 gewährleisteten Recht, beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ihrer Dienstnehmer bei Vorliegen der in den genannten gesetzlichen Bestimmungen genannten Voraussetzungen nur Lohnsteuer in der dort vorgesehenen Höhe einbehalten zu müssen, insbesondere die in § 68 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 und

§ 68 Abs. 5 EStG 1988 genannten Schmutz-, Erschwernis-, und Gefahrenzulagen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen steuerfrei zu gewähren;

2. in dem ihr durch § 67 Abs. 1 EStG 1988 gewährleisteten Recht auf Beachtung der dort geregelten Freibeträge und Freigrenzen beim Steuerabzug von sonstigen Bezügen;

3. in dem ihr durch § 26 Z. 1 EStG 1972 und 1988 gewährleisteten Recht, Dienstnehmern Arbeitskleidung steuerfrei unentgeltlich zu überlassen;

4. in dem ihr durch § 115 Abs. 1 BAO und § 138 BAO gewährleisteten Recht auf Erforschung der für die Abgabenpflicht wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse;

5. in dem ihr durch § 115 Abs. 2 BAO gewährleisteten Recht auf Parteiengehör;

6. in dem ihr durch § 288 Abs. 1 lit. d BAO gewährleisteten Recht auf eine umfassende Begründung einer abgabenbehördlichen Berufungsentscheidung."

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 68 EStG 1972 bestimmte auszugsweise:

"(2) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

1. in erheblichem Maße eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung zwangsläufig bewirken, oder ..."

§ 68 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(5) Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und zu einer Kleidung bewirken ..."

§ 26 Z. 1 EStG 1972 bestimmte:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören

nicht:

1. Der Wert der unentgeltlich überlassenen Arbeitskleidung und die Reinigung der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt, ..."

§ 26 Z. 1 EStG 1988 bestimmt:

" Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören

nicht:

1. Der Wert der unentgeltlich überlassenen Arbeitskleidung und der Reinigung der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt (z.B. Uniformen), ..."

Gemäß § 288 BAO Abs. 1 lit. d BAO hat die Berufungsentscheidung eine Begründung zu enthalten.

1.) Zur Frage der Schmutzzulage:

Die Beschwerdeführerin argumentiert in diesem Zusammenhang damit, die belangte Behörde hätte sich nicht mit dem Ergebnis der Erhebung vom 1. März 1991 begnügen dürfen, sondern von Amts wegen Ermittlungen durchführen und insbesondere die Beschwerdeführerin im Wege eines Vorhaltes auffordern müssen, geeignete Beweismittel vorzulegen. Darauf ist der Beschwerdeführerin folgendes zu entgegnen: Der von der Beschwerdeführerin vermißte Vorhalt wurde in Gestalt der Berufungsvorentscheidung ohnehin vorgenommen und hatte die Beschwerdeführerin jedenfalls im Rahmen ihres Antrags auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ausreichend Gelegenheit, konkrete Behauptungen zur Entkräftung der Nachschauergebnisse vom 1. März 1991 zu erheben und dazu die erforderlichen Beweise anzubieten. Der Umstand, daß die Beschwerdeführerin davon nicht Gebrauch machte, sondern - ohne die inhaltliche Richtigkeit der Wahrnehmungen des Nachschauorganes im einzelnen

zu bestreiten - lediglich die Aussagekraft einer einmaligen Nachschau bezweifelte, muß ihr daher jetzt selbst zum Nachteil gereichen. Die belangte Behörde jedenfalls war nicht gehalten, von sich aus zu den in Rede stehenden Fragen weitere Ermittlungen anzustellen, weil es die Beschwerdeführerin verabsäumte, die nach der hg. Rechtsprechung erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im einzelnen gehandelt hat und wann diese geleistet wurden (vgl. dazu das schon vom angefochtenen Bescheid zutreffend zitierte hg. Erkenntnis vom 8. Februar 1989, Zl. 88/13/0088 sowie die bei Hofstätter-Reichel, Kommentar Rz. 4 zu § 68 EStG 1972 referierte hg. Judikatur; vgl. in diesem Sinn auch Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch Rz. 44 zu § 68 EStG 1988). Die belangte Behörde hat auf Grund der vorliegenden Erhebungsergebnisse frei von inhaltlicher Rechtswidrigkeit die in der Berufung geschilderten Tätigkeiten einzelner Dienstnehmer der Beschwerdeführerin - die als Hausarbeiter einzustufen sind - nicht als solche iS des § 68 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 bzw. § 68 Abs. 5 EStG 1988 eingestuft.

2.) Zur Frage der Arbeitskleidung:

Bereits ausgehend davon, daß es sich bei den in Rede stehenden Kleidungsstücken festgestelltermaßen nicht um typische Berufskleidung, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung (Zivilanzüge, Straßenanzüge) handelt, die von den Dienstnehmern überdies teilweise auch privat benützt werden, hat die belangte Behörde den Wert der betreffenden Kleidungsstücke den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu Recht zugeordnet (vgl. dazu insbesondere das hg. Erkenntnis vom 11. April 1984, Zl. 83/13/0048 sowie Quantschnigg-Schuch a.a.O. Rz. 5 zu § 26 EStG 1988).

Insoweit die Beschwerdeführerin vermeint, die Bestimmung des § 26 Z. 1 EStG 1972 bzw. 1988 sei gleichheitswidrig, weil die Einschränkung auf Arbeitskleidung eine "grob unsachliche Differenzierung" darstelle, und eine Antragstellung durch den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 B-VG anregt, ist ihr zu entgegnen, daß der Verwaltungsgerichtshof die von der Beschwerdeführerin gehegten Bedenken nicht zu teilen vermag. Die Beschränkung, die der Gesetzgeber mit dem Begriff "typische Arbeitskleidung" vornimmt, dient vielmehr im Zusammenhang mit Bekleidung der sachlich gebotenen Abgrenzung jener Werte, deren Zuwendung durch den Dienstgeber für den Dienstnehmer keinerlei Vorteil darstellt und die demnach von vornherein aus dem Kreise der steuerbaren Einkünfte des Dienstnehmers auszuscheiden sind. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich sohin nicht zu der von der Beschwerdeführerin gewünschten Antragstellung gemäß Art. 140 B-VG veranlaßt.

Der Vollständigkeit halber ist aber darauf hinzuweisen, daß das Erhebungsergebnis vom 1. März 1991 auch die Lösung nahelegen könnte, es habe sich bei den Anzügen gar nicht um Sachzuwendungen, sondern um Geldleistungen des Dienstgebers gehandelt (arg: "wird von der PVA ... bezahlt"); diesfalls läge jedenfalls ein lohnsteuerpflichtiger Einkommensbestandteil vor (wobei die Dienstnehmer - wenn sie sich mit den vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Geldmitteln typische Berufskleidung anschaffen - dafür Werbungskosten geltend machen könnten; vgl. dazu z.B. Werner-Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, Rz. 36 zu § 26 EStG 1988 bzw. Quantschnigg-Schuch EStG-Handbuch Rz. 9 zu § 26 EStG 1988), sodaß auch weitere Ermittlungen in dieser Richtung entbehrlich sind, weil die belangte Behörde selbst im Falle des Vorliegens von Geldzuwendungen zu keinem anderen Bescheid hätte kommen können.

3.) Zum Problembereich der Besteuerung sonstiger Bezüge im Zusammenhang mit Sonderzahlungen an Pensionisten (Punkt 3 der Beilage zum Prüfungsbericht):

Hier ist die Beschwerdeführerin im Recht. Mit dem Spruch der angefochtenen Berufungsentscheidung wurde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die in diesem Zusammenhang erstinstanzlich vorgenommene Nachforderung von Lohnsteuer im Ausmaß von S 62.100,-- ausdrücklich als unbegründet abgewiesen, ohne daß sich dazu in der Entscheidungsbegründung auch nur irgendein nachprüfbarer Hinweis findet, warum die belangte Behörde zu dieser Entscheidung gelangte.

Aus der von der belangten Behörde erstatteten Gegenschrift wird dazu erkennbar, daß die Unterlassung der gemäß § 288 Abs. 1 lit. d BAO erforderlichen Begründung offenbar auf einen Irrtum der belangten Behörde insoweit zurückzuführen ist, daß sie - unzutreffenderweise - noch immer der Auffassung ist, dieser Fragenkomplex betreffe ebenfalls jenen Punkt, in dem der Berufung ohnehin Folge gegeben wurde. Das ist aber unrichtig, weil die Stattgebung der Berufung ausdrücklich nur den Punkt 1 der Beilage zum Prüfungsbericht bzw. den Punkt 1 der Berufungsschrift betrifft. Durch die vollkommen unbegründete Abweisung der Berufung betreffend den Punkt 3 der Beilage zum Prüfungsbericht hat die belangte Behörde somit ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von

Verfahrensvorschriften belastet, was zur Aufhebung gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG führen muß, weil nicht auszuschließen ist, daß die belangte Behörde bei der gebotenen Befassung mit dem Punkt 3 der Beilage zum Prüfungsbericht betreffenden Problembereich zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1993150172.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at