jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/5/24 92/15/0037

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.05.1993

**Index**

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
63/01 Beamten-Dienstrechtsgesetz;

**Norm**

BDG 1979 §49;
EStG 1972 §68 Abs1;
EStG 1972 §68 Abs3;
EStG 1972 §69;
EStG 1972 §86 Abs2;
EStG 1972 §90;
EStG 1988 §68 Abs1;
EStG 1988 §68 Abs2;
EStG 1988 §68 Abs4;
EStG 1988 §69;
EStG 1988 §86 Abs2;
EStG 1988 §90;
VwRallg;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der Z-Gesellschaft m.b.H. in B, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid der FLD für Vorarlberg vom 29.11.1991, Zl. 905-2/91, betreffend Haftung für Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds für den Zeitraum 1.1.1985 bis 31.12.1989, 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 9.960,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

**Begründung**

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (einem Zeitungsunternehmen) durchgeführten, die Jahre 1985 bis 1989

betreffenden Lohnsteuerprüfung vertrat der Prüfer unter anderem die Auffassung, die Beschwerdeführerin habe von ihr ausgezahlte Überstundenzuschläge zu Unrecht gemäß § 68 EStG versteuert, weil sie keine Aufzeichnungen geführt habe, aus denen die genaue Ziffer und zeitliche Lagerung aller geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus bezahlten Zuschläge hervorgingen. Die steuerfrei belassenen Überstundenzuschläge seien daher tarifmäßig nachzuverrechnen; dabei sei bereits abgeführte Lohnsteuer zu berücksichtigen. Daraus ergebe sich ein Nachforderungsbetrag von insgesamt S 434.921,-- betreffend Angehörige des Verwaltungspersonals und von insgesamt S 357.748,-- betreffend Angehörige des Redaktionspersonals. Der Prüfer vertrat weiters die Auffassung, die Beschwerdeführerin habe im Streitzeitraum an Zeitungsausträger bezahlte, auf dem Aufwandskonto Nr. 5101 "Aushilfen SV-pflichtig" erfaßte Beträge als Zahlungen an vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer im Sinne des § 69 EStG der Lohnsteuer unterzogen; die betreffenden Arbeitnehmer seien jedoch regelmäßig beschäftigt worden. Die tarifmäßige Lohnsteuer sei nach § 66 EStG in Verbindung mit § 86 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Unter Zugrundelegung von Aushilfslöhnen von S 290.426,-- (1985), S 1.154 (1986), S 116.145,-- (1987), S 311.478,-- (1988), und S 907.978,-- (1989), sowie Pauschalsätzen von je 23 v.H. (1985 bis 1988) bzw. 17 v.H. (1989) ergebe sich eine Lohnsteuernachforderung von insgesamt S 319.772,--.

Den dargelegten Auffassungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin einen (auch weitere, im Beschwerdeverfahren nicht mehr strittige Beträge umfassenden) Haftungsbescheid.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin zur Frage der Aufzeichnung von Überstunden vor, die Redakteure hätten nach dem Kollektivvertrag Anspruch auf einen freien Tag pro Woche, wenn sie innerhalb derselben die gesetzliche Arbeitszeit von 40 Wochenstunden erfüllten. Die wöchentliche Grundarbeitszeit in der Redaktion sei von Sonntag bis Freitag in der Zeit von 9.00 bis 12.00 Uhr und von 13.00 bis 18.00 Uhr, das sind 48 Stunden. Diese Arbeitszeit sei von sämtlichen Redakteuren erbracht worden. Die Anspruchsvoraussetzungen für den freien Tag seien daher grundsätzlich gegeben gewesen. Auf Grund der äußerst angespannten wirtschaftlichen Situation der Beschwerdeführerin habe der Chefredakteur diese Anspruchsvoraussetzungen sehr genau überwacht und sei stets darauf bedacht gewesen, daß die freien Tage möglichst konsumiert und nicht abgegolten würden. Allerdings sei bei der "Konsumation" (der freien Tage) auf die gegebenen Möglichkeiten Rücksicht zu nehmen gewesen, sodaß diese auf keinen bestimmten Wochentag hätten fixiert werden können. Auf Grund der sehr knappen personellen Besetzung sei es den Redakteuren auch relativ selten möglich gewesen, die erworbenen Ansprüche zu konsumieren. Die konsumierten freien Tage seien unter genauer Angabe des Tages in der Urlaubskartei registriert worden, sodaß die Wochen, in denen die angeführte Grundarbeitszeit von 48 Stunden erbracht worden sei, bei sämtlichen Redakteuren eindeutig nachgewiesen sei. Die zeitliche Lagerung der Überstunden stehe somit ohnedies fest. Die Abgeltung freier Tage sei ausnahmslos auf Grund der erwähnten Aufzeichnungen erfolgt; es habe keine Pauschalabgeltungen gegeben. Die Vergütungen für Überstunden an Samstagen betreffend könne auf Grund der Aufzeichnungen "in vielen Fällen" das Datum der gearbeiteten Samstage nachgewiesen werden; in anderen Fällen sei die Anzahl der Samstage laufend aufgezeichnet worden.

Die Zeitungsausträger betreffend führte die Beschwerdeführerin aus, die Feststellung, daß die auf dem erwähnten Konto geführten Arbeitnehmer regelmäßig beschäftigt worden seien, sei "bei mehreren der auf diesem Konto erfaßten Aushilfen" unrichtig. Bei früheren Lohnsteuerprüfungen habe das Finanzamt der praktizierten Vorgangsweise aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung immer zugestimmt. Die nunmehrige Abkehr von dieser Verwaltungspraxis widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben. Das Finanzamt habe überdies keine ordnungsgemäße Berechnung des Pauschbetrages vorgelegt. Offenbar habe die belangte Behörde zu Unrecht auch § 75 EStG bei der Ermittlung des Pauschsatzes angewendet.

Mit einer die Berufung als unbegründet abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin unter anderem vor, Aufzeichnungen, aus denen lediglich die Anzahl der nicht konsumierten freien Tage und die Anzahl der auf Samstag entfallenden Arbeitstage hervorgingen, stellten keinen Nachweis im Sinne des § 68 EStG dar. Die strittigen Zeitungsausträger seien durchwegs länger als eine Woche beschäftigt gewesen;§ 69 EStG sei somit nicht anwendbar. Der Pauschbetrag sei derart ermittelt worden, daß von allen Aushilfen die Lohnsteuer nach dem Tarif gemäß § 66 EStG unter Anwendung des § 75 EStG berechnet worden sei. Bereits bei der letzten Lohnsteuerprüfung vom 13. Juni 1984 sei auf die Verpflichtung zur Vorlage von Lohnsteuerkarten aufmerksam gemacht worden. Jene Zeitungsausträger, die nicht länger als eine Woche beschäftigt gewesen seien, seien bei der

Berechnung außer Ansatz geblieben. Zur Verdeutlichung würden die der Berechnung der Pauschbeträge zugrundegelegten Gesamtbeträge an "Aushilfslöhne SV-pflichtig" und "Aushilfslöhne SV-frei" für die Streitjahre angeführt.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwies die Beschwerdeführerin unter anderem darauf, das Finanzamt habe nach wie vor keine Steuerberechnung, die der Vorschrift des § 86 Abs. 2 EStG entspreche, vorgelegt; die Berechnung könne nicht schlüssig nachvollzogen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise (in nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bildenden Punkten) statt und setzte die Lohnsteuernachforderung für die Streitjahre mit S 1,142.664,-- und den Dienstgeberbeitrag mit S 6.946,-- fest. Nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage vertrat die belangte Behörde zur Frage der Überstundenzuschläge die Auffassung, die Eintragung der konsumierten freien Tage in der Urlaubskartei entspreche nicht den Anforderungen, die an die Aufzeichnung von Überstunden zu stellen seien. Nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin habe diese die konsumierten freien Tage in die Urlaubskartei eingetragen und auf ähnliche Art und Weise die von den Redakteuren fallweise an Samstagen erbrachten Überstunden aufgezeichnet. Damit wolle die Beschwerdeführerin offenbar zum Ausdruck bringen, daß ihre Redakteure, wenn sie an sogenannten freien Tagen "Überstunden geleistet hätten, immer und wenn sie an Samstagen Überstunden geleistet hätten, immer dann, wenn keine konkrete Stundenanzahl aufgezeichnet worden sei, acht Überstunden geleistet hätten". Damit sei für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen; sie habe nämlich auch vorgebracht, daß der Chefredakteur darauf Bedacht gewesen sei, daß die Redakteure die zustehenden freien Tage möglichst konsumierten. Im Hinblick darauf und auf die beim Beruf eines Redakteurs offenbar gegebene Notwendigkeit, die Arbeitszeit im allgemeinen und die Mehrarbeitszeit im besonderen den redaktionellen Bedürfnissen anzupassen, was auch sehr unterschiedliche Mehrarbeitszeiten mit sich bringen könne, sei der Verzicht auf Aufzeichnung der zeitlichen Lagerung der geleisteten Überstunden nicht gerechtfertigt. Die Zeitungsausträger betreffend führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt habe lediglich Entgelte nachversteuert, die an solche Zeitungsausträger gezahlt worden seien, die länger als eine Woche beschäftigt worden seien. Bei der Ermittlung eines Pauschbetrages nach § 86 Abs. 2 EStG habe der haftende Arbeitgeber grundsätzlich Anspruch darauf, zu erfahren, wie das Finanzamt einen Nachforderungsbetrag ermittelt habe. Dem Arbeitgeber müsse die Berechnung aber nicht minutiös vorgestellt werden, wenn das Ergebnis einsichtig sei; dies sei hier der Fall, weil das Finanzamt dem Beschwerdeführer die Aushilfslöhne (ergänze: mit einem Gesamtbetrag) und die Durchschnittssteuersätze bekanntgegeben habe.

Gegen diesen Bescheid, soweit damit der Berufung der Beschwerdeführerin nicht stattgegeben wurde, wendet sich die vorliegende Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Aufzeichnung der Überstunden:

§ 68 Abs. 1 EStG 1972 und § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sehen (unter anderem) für in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge eine begünstigte Besteuerung vor. Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde, wobei der im vorliegenden Fall maßgebende Begriff der Normalarbeitszeit dahin bestimmt ist, daß darunter jene Arbeitszeit zu verstehen ist, die im Kollektivvertrag festgesetzt wird (§ 68 Abs. 3 EStG 1972 bzw. § 68 Abs. 4 EStG 1988).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen. Vom erstgenannten dieser beiden Erfordernisse kann nur abgesehen werden, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte und daher steuerlich anzuerkennende Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juli 1985, Slg. 6018/F; vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0131; vom 9. Mai 1989, Zl. 86/14/0068; vom 23. Mai 1990, Zl.86/13/0181, und vom 2. Mai 1991, Zl. 88/13/0116).

Eine steuerlich anzuerkennende "Überstundenpauschalierung" wird im Beschwerdefall nicht behauptet. Die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge käme daher nur in Betracht, wenn der eingangs erwähnte Nachweis

über Anzahl und zeitliche Lagerung der geleisteten Überstunden und die Höhe der Zuschläge erbracht worden wäre.

Zu den Anforderungen, die an die Erbringung des Nachweises über Anzahl und zeitliche Lagerung der Überstunden zu stellen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß diesen (insbesondere) dann, wenn es um eine Vielzahl von Überstunden in mehreren Jahren geht, in aller Regel nur zeitnah erstellte Aufzeichnungen zu erbringen vermögen, aus denen hervorgeht, an welchem Tag zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden leistete. Nachträgliche Zeugenaussagen und Bestätigungen der Arbeitnehmer können diese Aufzeichnungen im allgemeinen nicht ersetzen; gleiches gilt für eine nachträgliche Rekonstruktion der zeitlichen Lagerung der Überstunden (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 2. Juli 1985, Slg. 6018/F, und die dort zitierte Rechtsprechung, sowie das Erkenntnis vom 9. Mai 1989, Zl. 86/14/0068).

Davon ausgehend kann die Auffassung der Beschwerdeführerin, die von ihr (offenbar das Redaktionspersonal betreffend) geführten Aufzeichnungen stellten einen hinreichenden Nachweis der Leistung von Überstunden dar, nicht geteilt werden. Nach den Darlegungen der Beschwerde sei nach dem Kollektivvertrag die Normalarbeitszeit so geregelt, daß "eine Sechstagewoche besteht und der Samstag als Ruhetag gilt; innerhalb der Sechstagewoche gebührt den Redakteuren zusätzlich ein freier Arbeitstag". Aus arbeitstechnischen Gründen könnten die Redakteure den ihnen zustehenden freien Arbeitstag nicht immer konsumieren; es könne auch nicht geregelt werden, welcher Wochentag den einzelnen Redakteuren als "freier Arbeitstag" zustünde. Der "freie Arbeitstag" werde durch Geldablöse abgegolten; die "konsumierten freien Arbeitstage" würden unter genauer Angabe des Tages in der Urlaubskartei registriert. Die Wochen, in denen die "Grundarbeitszeit" von 48 Stunden erbracht worden sei, seien somit bei sämtlichen Redakteuren eindeutig nachgewiesen; denn aus den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin über die "konsumierten freien Tage" ergäbe sich auch die Anzahl der "nicht konsumierten freien Tage" sowie die Anzahl der auf Samstage entfallenden Arbeitstage.

Schon diese Darlegungen zeigen, daß bei der von der Beschwerdeführerin geschilderten Vorgangsweise von zeitnah angefertigten, einen Nachweis für die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden herstellenden Aufzeichnungen nicht die Rede sein kann. Daß mit Hilfe der Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin über die "konsumierten freien Tage" und unter der Annahme, daß sämtliche in Rede stehenden Arbeitnehmer in der gesamten im Verwaltungsverfahren behaupteten Grundarbeitszeit - ausgenommen die "konsumierten freien Tage" - gearbeitet hätten, die Schlußfolgerung möglich wäre, die Dienstnehmer hätten in solchen Wochen, in denen bei ihnen "konsumierte freie Tage" nicht verzeichnet waren, jeweils acht Überstunden geleistet (sofern in die jeweilige Woche nicht für den betreffenden Dienstnehmer aus anderen Gründen als dem Zeitausgleich oder allgemein arbeitsfreie Zeiten fielen), vermag zeitnah angefertigte, einer Überprüfung zugängliche Aufzeichnungen über Anzahl und genaue zeitliche Lagerung der Überstunden nicht zu ersetzen.

Soweit die Beschwerdeführerin die Auffassung vertritt, die Führung von Stundenaufzeichnungen sei wegen der Art der journalistischen Tätigkeit "faktisch nicht möglich", ist ihr - ohne auf die Schlüssigkeit dieser Behauptung einzugehen - entgegenzuhalten, daß von dem Erfordernis des Nachweises der genauen Anzahl und zeitlichen Lagerung der Überstunden nur im Falle des Vorliegens einer klaren, nach der Sachlage fundierten und daher steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe abgesehen werden kann (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Mai 1991, Zl. 88/13/0116). Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren ausdrücklich vorgetragen, eine Pauschalvereinbarung nicht getroffen zu haben.

In der Frage der Behandlung der "Überstundenzuschläge" entspricht der angefochtene Bescheid somit dem Gesetz.

2. Lohnsteuernachforderung betreffend vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer (§ 69 EStG) mit einem Pauschbetrag (§ 86 Abs. 2 EStG):

Nach § 69 EStG 1972 (1988) kann der Bundesminister für Finanzen bestimmte Gruppen von (unter anderem) ausschließlich körperlich tätigen Arbeitnehmern von der Pflicht zur Vorlage einer Lohnsteuerkarte befreien und die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer abweichend von den Bestimmungen der §§ 57 bis 66, 71, 74 und 75 mit einem Pauschbetrag gestatten. Die Vorschrift ist nur auf Arbeitnehmer anwendbar, deren Beschäftigung nicht in einem kontinuierlichen, länger als eine Woche dauernden Beschäftigungsverhältnis ausgeübt wird (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juni 1988, Zl. 85/13/0218).

Nach § 86 Abs. 2 EStG 1972 (1988) kann die Nachforderung (der Lohnsteuer) in einem Pauschbetrag erfolgen, wenn

sich bei einer Außenprüfung ergibt, daß die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist.

Mit ihren insoweit auf die Behauptung, § 69 EStG sei vorrangig vor § 86 EStG zu beachten, beschränkten Darlegungen wendet sich die Beschwerdeführerin inhaltlich nicht gegen die Auffassung der belangten Behörde, § 69 EStG sei betreffend die strittigen "Aushilfen" nicht anzuwenden, weil diese ihre Beschäftigung in jeweils länger als eine Woche dauernden Beschäftigungsverhältnissen ausgeübt hätten. Der Auffassung, § 69 EStG sei "vorrangig" vor § 86 Abs. 2 EStG zu beachten, ist zu erwidern, daß die Lohnsteuer nur dann mit dem nach § 69 EStG verordneten Pauschbetrag festzusetzen ist, wenn die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dieser Vorschrift vorliegen; der Auffassung der belangten Behörde, dies sei bei den strittigen Aushilfen schon im Hinblick auf die Dauer ihrer Beschäftigungsverhältnisse nicht der Fall, tritt die Beschwerdeführerin gar nicht konkret entgegen. Ihre oben wiedergegebenen Ausführungen zeigen daher ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang - im Hinblick auf die "frühere Zustimmung des Finanzamtes zu der geübten Praxis" - auf den Grundsatz von Treu und Glauben Bezug nimmt, ist ihr folgendes zu erwidern:

Ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt einerseits voraus, daß ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist und andererseits, daß der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Es kann somit eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben bedeuten, wenn der Steuerpflichtige sein steuerliches Verhalten einer gemäß § 90 EStG eingeholten Auskunft des Finanzamtes entsprechend eingerichtet hat und dann gerade das der Auskunft entsprechende steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung führen soll (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1985, Slg. 6015/F, und vom 9. Mai 1989, Zl. 86/14/0068).

Die Beschwerdeführerin hatte im Verwaltungsverfahren lediglich vorgetragen, das Finanzamt habe der Besteuerung sämtlicher "Aushilfslöhne" nach § 69 EStG aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung "immer zugestimmt"; im Vorlageantrag wurde behauptet, der Prokurist der Beschwerdeführerin habe mit einem Lohnsteuerprüfer "vereinbart", daß für die Aushilfen weiterhin keine Lohnsteuerkarten vorzulegen seien.

Darin liegt nicht die Behauptung eines Sachverhaltes, der als Anfrage und Auskunftserteilung im Sinne des § 90 EStG gedeutet werden könnte; derartiges ist auch nach der Aktenlage nicht ersichtlich. Der von der Beschwerdeführerin behaupteten (und vom Finanzamt bestrittenen) "Vereinbarung" mit einem Lohnsteuerprüfer käme somit keine über das Unterbleiben einer Beanstandung der geübten Vorgangsweise hinausgehende Bedeutung zu. Das Vertrauen auf die Beibehaltung der von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise ist aber nicht schon ganz allgemein im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt (vgl. Ritz, Treu und Glauben bei Rechtsauskünften, ÖStZ 1991, 285, und die dort bei FN 4 angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes); das Vorliegen besonderer Umstände, die das Abgehen von einer (allfälligen) früheren Verwaltungspraxis unbillig erscheinen ließen, hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet. Abgesehen davon, daß auch nicht ersichtlich ist, daß die seinerzeit zu beurteilenden Sachverhalte (insbesondere betreffend die Dauer der Beschäftigungsverhältnisse) den nunmehr vorliegenden völlig gleichgelagert gewesen wären, zeigt die Beschwerdeführerin somit keine unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben wahrzunehmende Rechtsverletzung auf.

Die Beschwerdeführerin macht auch nicht geltend, die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Ermittlung der Lohnsteuernachforderung mit einem Pauschbetrag nach § 86 Abs. 2 EStG lägen nicht vor. Sie macht vielmehr eine Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend, weil ihr niemals Berechnungsgrundlagen über die Ermittlung des Pauschbetrages zugänglich gemacht worden seien; die Festsetzung des Pauschbetrages sei offenbar auf der Grundlage überhöht angenommener Bruttolöhne und zu Unrecht unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbeträge gemäß § 75 EStG erfolgt.

Mit dem darin liegenden Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften ist die Beschwerdeführerin im Recht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 25. Juni 1985, Slg. 6015/F, und vom 14. Oktober 1992, Zl. 90/13/0009) ist auch bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des § 86 Abs. 2 zweiter Satz EStG eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der "durch

die Nachforderung erfaßten Arbeitnehmer" entfällt. Auch im Falle der pauschalen Nachforderung muß aber grundsätzlich für den Arbeitgeber ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird dann vorliegen, wenn zwar feststeht, daß der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährte, der Arbeitgeber selbst aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen.

Die belangte Behörde hat zu dem bereits in der Berufung erhobenen Vorwurf, die Berechnung des Pauschbetrages nach § 86 Abs. 2 EStG sei von der Abgabenbehörde nicht schlüssig dargelegt worden, im angefochtenen Bescheid im wesentlichen die Auffassung vertreten, dem haftenden Arbeitgeber sei die Berechnung nicht "minutiös vorzustellen"; es genüge, wenn das in Rede stehende Ergebnis, insbesondere die angewendeten Hundertsätze, einsichtig sei. Im Beschwerdefall seien die Durchschnittssteuersätze bekanntgegeben und die Rechengrößen in der Berufungsvorentscheidung auch dargelegt und begründet worden (dort hatte das Finanzamt - neben den Hundertsätzen - auch die "gesamten Aushilfslöhne" angeführt).

Diese Darlegungen entsprechen nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Begründung der Ermittlung des Pauschbetrages nach § 86 Abs. 2 EStG, weil ihnen - trotz der entsprechenden Rüge der Beschwerdeführerin in der Berufung - nicht im Sinne der zuletzt dargelegten Rechtsprechung entommen werden kann, "was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt". Das Vorliegen eines Ausnahmsfalles, in dem dies entbehrlich gewesen wäre, hat die belangte Behörde nicht angenommen. Ebensowenig hat sich die belangte Behörde mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin zu den tatsächlich ausgezahlten Aushilfslöhnen auseinandergesetzt. Da nicht ausgeschlossen werden kann, daß die belangte Behörde bei Vermeidung dieses Verfahrensmangels zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre, mußte der angefochtene Bescheid - mangels Trennbarkeit in einzelne Absprüche zur Gänze - gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufgehoben werden.

Im Hinblick auf die Darlegungen der Beschwerde zu § 75 EStG ist darauf zu verweisen, daß sich weder dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren noch ihren Beschwerdebehauptungen ein Sachverhalt entnehmen läßt, wonach Arbeitgeber und Arbeitnehmer aus guten Gründen (insbesondere im Sinne des § 69 EStG) hätten annehmen können, es bestehe keine Pflicht zur Vorlage der Lohnsteuerkarte. Bei dieser Sachlage konnte die belangte Behörde - ungeachtet der Frage, ob die Beschwerdeführerin bei einer früheren Lohnsteuerprüfung auf die Pflicht zur Vorlage von Lohnsteuerkarten für diese Arbeitnehmer hingewiesen wurde - ohne Rechtsirrtum von einem Verschulden bei der Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte und somit von der Anwendbarkeit des § 75 EStG ausgehen.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 und 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991. Der Ersatz des Schriftsatzaufwandes und der Stempelgebühren konnte nur mit den tatsächlich verzeichneten Beträgen zugesprochen werden; der Ersatz von Verhandlungsaufwand gebührt nicht, weil keine Verhandlung stattgefunden hat.

**Schlagworte**

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150037.X00

**Im RIS seit**

11.07.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

14.10.2011

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at