jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/4/22 87/14/0192

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.04.1992

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §138 Abs1;
BAO §161 Abs2;
BAO §184 Abs1;
BAO §184 Abs2;
BAO §184 Abs3;
EStG 1972 §26 Z7;
EStG 1972 §68;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Höfinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde der S G m.b.H. in F, vertreten durch Dr. X, Rechtsanwalt in K, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 14. Oktober 1987, Zl. 183/4-3/85, betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft m.b.H. (Beschwerdeführerin) übt nach ihren Angaben folgende Tätigkeiten aus: Handel mit Waren aller Art (insbesondere festen und flüssigen Brennstoffen, Treibstoffen und Schmiermittel), Durchführung von Transporten mittels eigener Kraftfahrzeuge, Schad- und Abfallstoffsammlung, - verbringung und - beseitigung sowie Wiedergewinnung verwertbarer Rohstoffe aus diesen Produkten, Reinigung öffentlicher Straßen und Plätze sowie die Beseitigung von Schnee, Bauschutt und Altmaterial. Neben der Betriebsstätte am Sitz der Gesellschaft bestehen weitere Betriebsstätten in NN-M (Tanklager), in H (Müllwagenstation), W (Kohlenlager) und S (Mülldeponie).

Für den Zeitraum 1. Jänner 1981 bis 31. Dezember 1983 fand bei der Beschwerdeführerin eine Lohnsteuerprüfung statt, bei der der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt die Auffassung vertraten, daß die von der Beschwerdeführerin dem Arbeitnehmer T. ausbezahlten Entfernungszulagen und dem Arbeitnehmer F. gewährten Reisekostenersätze zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörten. Das Finanzamt zog daher die Beschwerdeführerin für die Lohnsteuer zur Haftung heran und forderte den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Mit Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, daß die Behörde bei sachlicher Würdigung der vorliegenden Umstände zweifellos zu einem anderen Ergebnis hätte kommen müssen, auch wenn sie die von der Behörde angeforderten formellen Aufstellungen nicht beigebracht habe, wogegen nicht nur zeitliche, sondern auch Gründe der Arbeitsökonomie gesprochen hätten. Der Arbeitnehmer F., Vertreter für Heizöle und Brennstoffe, habe seinen Dienstort im Tanklager in NN und verlasse regelmäßig um ca. 11.00 Uhr dieses Tanklager, um in ganz Kärnten Kunden zu besuchen. Für diese Dienstreisen sowie für die tägliche Anreise von der Zentrale in F nach NN stehe diesem Arbeitnehmer ein Dienstwagen zur Verfügung, mit dem er 1981 21.852 km, 1982 19.717 km und 1983 21.817 km gefahren sei. Dadurch sei die Außendiensttätigkeit dokumentiert. Die Dauer der Dienstreisen betrage durchschnittlich sechs bis acht Stunden täglich, sodaß laut Kollektivvertrag der Handelsangestellten zwei Drittel des Taggeldes als Reiseaufwandentschädigung zuzugestehen seien. Die für die Dienstreisen gewährten Taggelder hätten für die Jahre 1981 S 153,-- und für die Jahre 1982 und 1983 S 187,-- betragen. Diese Taggelder lägen wesentlich unter den in § 26 Z. 7 EStG 1972 angeführten Sätzen.

Es erscheine äußerst merkwürdig und unlogisch, diesen Nachweis der Außendiensttätigkeit bei einem Vertreter von vornherein als nicht gegeben anzunehmen, könne doch die Vertretereigenschaft und die Reisetätigkeit durch ein Gespräch mit dem Betroffenen bzw. mit Kunden "unserer Firma" ohne weiteres belegt werden.

Der Arbeitnehmer T. sei in seiner Funktion als leitender Werkmeister für die ordnungsgemäße Funktion sämtlicher Maschinen, maschineller Anlagen und des Fuhrparks verantwortlich. Eine seiner Hauptaufgaben sei die regelmäßige Inspektion der in den verschiedenen Betriebsstätten des Unternehmens befindlichen Anlagen. Daneben obliege ihm die Besorgung des Einkaufes von Ersatzteilen und Hilfsmaterial für die Instandhaltung der technischen Geräte. Die Dauer der täglichen Dienstreisen habe durchschnittlich vier bis fünf Stunden betragen, an bestimmten Tagen mit dringenden auswärtigen Reparaturen sogar bis zu zwölf Stunden. Dies sei auch durch seine durchschnittliche monatliche Überstundenleistung von ca. sechzig Stunden dokumentiert. Für die Dienstreisen habe der Arbeitnehmer T. den eigens dafür angeschafften Werkstattwagen, mit dem laut Kilometeraufschreibung im Jahre 1981 27.137 km, im Jahre 1982

16.651 km und im Jahre 1983 14.290 km in der Dienstzeit gefahren worden seien. Entsprechend seinem Kollektivvertrag und seiner Dienstverwendung sei ihm täglich eine steuerfreie Entfernungszulage in der Höhe von 1981 S 55,--, 1982 S 65,-- und 1983 S 68,-- gezahlt worden. Diese Aufwandersätze, die ihm nur für Arbeitstage gewährt worden seien, lägen auch hier wesentlich unter den entsprechenden Reisekostenersätzen des § 26 Z. 7 EStG 1972.

Nach Einvernahmen der genannten Dienstnehmer sowie weiterer von der Beschwerdeführerin als Zeugen beantragter Dienstnehmer und einem Vorhalteverfahren wies die belangte Behörde die Berufung mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ab und begründete diese Entscheidung damit, daß zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gewährung der steuerfreien Beträge die von F. geführten Terminkalender und die von T. geführten "Tankbücher, Anwesenheitskarten und Lohnausweise" vorgelegt worden seien. In den von F. geführten Terminkalendern seien nach Tagen und Uhrzeit Namen eingetragen. Einmal im Monat würden darin die Kilometerstände des Dienstwagens aufgezeichnet. Bei den von T. geführten Tankaufschreibungen handle es sich um Taschenkalender, in welche die Mengen getankten Kraftstoffes, Öl etc. und in unregelmäßigen Abständen die Kilometerstände des Kraftfahrzeuges eingetragen worden seien.

Aus den "Anwesenheitskarten" seien das Datum der Arbeitstage, der Beginn und das Ende sowie die Dauer der Dienstzeit ersichtlich. Ob der Dienst am Betriebsort oder auswärts verrichtet worden sei, sei nicht aufgezeichnet. Die monatlichen "Lohnausweise" enthielten u.a. die Anzahl der geleisteten Überstunden und der gezahlten Entfernungszulagen und deren Sätze pro Stunde bzw. Tag sowie deren monatliche Gesamtbeträge.

Die vorgelegten Unterlagen hätten zwar im Zusammenhang mit den Zeugenaussagen bis zu einem gewissen Grad eine Außendiensttätigkeit des F. und des T. glaubhaft erscheinen lassen, doch stellten sie keinesfalls den von Lehre und

Rechtsprechung geforderten einwandfreien und vor allem vom Finanzamt jederzeit leicht nachprüfbaren Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die steuerfreie Gewährung von Reisekostenersätzen dar. So sei nicht eindeutig ersichtlich, ob und gegebenenfalls wann, für wie lange, wohin und zu welchem Zweck der Dienstort verlassen worden sei. Es könne daher nicht überprüft werden, ob überhaupt Dienstreisen vorgelegen hätten und gegebenenfalls, ob die gewährten Pauschalreisekostenersätze die Tagesgelder des § 26 Z. 7 EStG 1972 oder des Kollektivvertrages der Handelsangestellten überschritten hätten bzw. ob überhaupt grundsätzlich ein Tagesgeldanspruch nach diesen Bestimmungen bestanden habe.

Es könne im Fall des F. von vornherein nicht ausgeschlossen werden, daß einzelne in seinem Kalender vermerkte Kundentermine direkt in den Räumlichkeiten am Dienstort wahrgenommen worden seien oder es sich bei den angeführten Namen zum Teil um private Verabredungen oder um Telefongespräche gehandelt habe. Weiters fänden sich im Kalender wiederholt lediglich ein bis drei Namenseintragungen pro Tag. Dies werfe die Frage der Dauer der Ausbleibezeit auf und ob die pro Tag pauschal gewährten Sätze die Tagesgelder des Kollektivvertrages für Handelsangestellte überstiegen hätten. Nach diesem Kollektivvertrag hätten die vollen Tagesgelder ausgehend vom jeweiligen Bruttojahreseinkommen des F. S 250,-- für 1981, S 267,-- für 1982 und S 285,-- für 1983 betragen. Bei einer Dauer der Dienstreise bis zu drei Stunden gebühre kein Taggeld, bei einer Dauer von mehr als drei bis sechs Stunden ein Drittel des Taggeldes, d.s. S 84,-- (1981), S 88,-- (1982) und S 95,-- (1983). Die tatsächlich gewährten Reisekostenersätze hätten pro Tag S 153,-- für 1981 und S 187,-- für 1982 und 1983 betragen. Dies zeige, daß es durchaus möglich gewesen sei, daß die pauschal gewährten Sätze pro Tag die Tagesgelder, wie sie im Kollektivvertrag vorgesehen seien, überschritten hätten.

Sogar im Falle der an F. pro Tag ausgezahlten Entfernungszulagen von S 55,-- für 1981, S 65,-- für 1982 und S 68,-- für 1983, die im Vergleich zu den ihm nach seinem jeweiligen Bruttojahreseinkommen zustehenden vollen Tagesgeldern gemäß § 26 Z. 7 EStG 1972 von S 305,-- für 1981 und S 330,-- für 1982 und 1983 als gering anzusehen seien, könne nicht von vornherein angenommen werden, daß die anteiligen Tagesgelder des § 26 Z. 7 lit. b EStG 1972 nicht überschritten worden seien. Auch die Tätigkeit des Genannten (Reparatur von Kraftwagen und Einkauf von Ersatzteilen), die ein Verlassen des Dienstortes auch für nur kurze Zeit und eventuell mehrmals pro Tag möglich erscheinen lasse, schließe nicht aus, daß wiederholt Dienstreisen nicht länger als drei Stunden gedauert hätten. Die in bezug auf T. vorgelegten Unterlagen könnten diese Zweifel nicht beseitigen.

Aus den Aussagen der beiden Dienstnehmer und der übrigen Zeugen könne für den vorliegenden Fall nichts gewonnen werden, da Zeugenaussagen insbesondere in bezug auf Ereignisse, die zwischen drei und sechs Jahren zurücklägen, fehlende eindeutige Grundaufzeichnungen nicht ersetzen könnten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der die Aufhebung des Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in der Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 26 Z. 7 EStG 1972 (in der für den streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung) gehören Beträge, die den im privaten Dienst angestellten Personen aus Anlaß einer Dienstreise als Reisewegvergütungen (Fahrtkostenvergütung, Kilometergelder), Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen (nach Abzug der durch die Abwesenheit des Arbeitnehmers erzielten Haushaltsersparnisse) nicht übersteigen, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verläßt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, daß ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes im Sinne obiger Vorschriften der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Die Voraussetzung des ersten Satzes ist erfüllt bei Gewährung von Tages- und Nächtigungsgeldern für Inlandsdienstreisen, soweit die unter lit. b leg. cit. angeführten, nach der Höhe des Bruttojahresarbeitslohnes der Arbeitnehmer gestaffelten Sätze nicht überschritten werden. Zum Bruttojahresarbeitslohn zählen sämtliche

steuerpflichtigen und steuerfreien Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit außer der Familienbeihilfe. Die vollen Tagesgelder gelten für 24 Stunden. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so wird für jede angefangene Stunde ein Zwölftel des Tagesgeldes, höchstens der volle Satz gerechnet. Ist in Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind, oder auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst- (Besoldungs) ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechtes eine Regelung über die Verrechnung anteiliger Tagesgelder enthalten, so gilt diese Regelung anstelle der Vorschriften der beiden vorhergehenden Sätze.

Gemäß § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) und § 57 Abs. 4 des Handelskammergesetzes ist die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Summe der in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährten Arbeitslöhne im Sinne des § 25 EStG 1972. Da Beträge gemäß § 26 Z. 7 EStG 1972 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG 1972 gehören, zählen sie auch nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 26 EStG 1972, allg. Tz 2, und zu § 26 Z. 7 EStG 1972, Tz 8, und die dort angeführte Judikatur) gilt auch für die Reisekostenersätze des § 26 Z. 7 EStG 1972 der Grundsatz, daß sie nachzuweisen sind. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z. 7 lit. a bis c leg. cit. gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen gemäß § 26 Z. 7 EStG 1972 dürfen als steuerfrei behandelt werden (vgl. hg. Erkenntnis vom 12. Jänner 1983, 81/13/0090). Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muß jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (vgl. hg. Erkennntnisse vom 10. Oktober 1960, 2204/56, und vom 4. Feber 1964, 972/63, sowie Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 26 Z. 7 EStG 1972, Tz 8 letzter Absatz).

Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, daß im einzelnen nach der Definition des § 26 Z. 7 EStG 1972 eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise eventuell gekürzten Tagesgeldern des § 26 Z. 7 lit. b EStG 1972 bzw. die kollektivvertraglich anteiligen Tagesgelder nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen.

Wenn die Beschwerdeführerin die Ansicht vertritt, daß im vorliegenden Fall durch die Darlegung der Art der Tätigkeit der beiden Arbeitnehmer und den Inhalt der von F. geführten Terminkalender sowie der von T. geführten "Tankbücher, Anwesenheitskarten und Lohnausweise", ergänzt durch die vorliegenden Zeugenaussagen, der entsprechende Nachweis dem Grunde nach erbracht worden sei, übersieht sie, daß ein Nachweis dem Grunde nach erst dann gegeben ist, wenn neben dem Nachweis einer tatsächlich angetretenen Reise auch deren Dauer und Ziel sowie deren Zweck belegt werden kann. Diese Umstände sind nämlich ebenfalls für die Beurteilung maßgebend, ob die geltend gemachten Reisekostenersätze oder Entfernungszulagen nach § 26 Z. 7 EStG 1972 nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Insofern hat das Finanzamt im verwaltungsbehördlichen Verfahren sogar von Amts wegen Beweise aufgenommen und wiederholt Nachweise von der Beschwerdeführerin verlangt, die sie letztlich unter anderem mit dem Hinweis auf Gründe der Arbeitsökonomie schuldig geblieben ist.

Im übrigen kann eine nachträgliche Beweisführung den Nachweis durch taugliche zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 89/14/0121). Daß die in Rede stehenden Dienstnehmer Fahrten unternommen haben, entspricht, wie die Beschwerdeführerin zutreffend feststellt, gerade bei Gebietsvertretern der allgemeinen menschlichen Erfahrung, strittig ist letztlich aber, ob die Voraussetzungen des § 26 Z. 7 EStG 1972 vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung ist jedenfalls ein Nachweis jeder einzelnen Dienstreise erforderlich (vgl. nochmals das Erkenntnis 89/14/0121, das hg. Erkenntnis vom 14. Juni 1977, 610 und 717/77, sowie Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 26 EStG 1972, allgemein, Tz 2), eine bloße Glaubhaftmachung reicht somit nicht aus.

Nach Darstellung der Beschwerdeführerin ist für die genannten Arbeitnehmer ein unterschiedlicher Anfall an Außendienstarbeit gegeben. Dennoch haben diese Arbeitnehmer für die jeweiligen Arbeitstage eines Jahres gleich hohe Reisekostenersätze und Entfernungszulagen erhalten, obwohl diese nach der Dauer der Dienstreise gestaffelt

sind. Wenn die Beschwerdeführerin vorgebracht hat, daß die Dauer der Dienstreise bei F. durchschnittlich sechs bis acht Stunden täglich und bei T. durchschnittlich vier bis fünf Stunden täglich, an Tagen mit dringenden auswärtigen Reparaturen sogar bis zu zwölf Stunden, betragen habe, bei diesem unterschiedlichen Zeitaufwand aber ausgehend von einer durchschnittlichen Dauer der Dienstreisen stets gleichbleibende Reisekostenersätze und Entfernungszulagen gewährt hat, dann entspricht dies einer nach § 26 Z. 7 EStG 1972 nicht zulässigen Pauschalabgeltung. Die Leistung des Arbeitgebers ist der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung muß bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zugrunde liegen. Eine Schätzung der Reisekostenersätze und Entfernungszulagen nach § 184 BAO kommt daher nicht in Betracht (vgl. abermals das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 89/14/0121). Sind die Voraussetzungen einer nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallenden Leistung des Arbeitgebers nach den Abgabenvorschriften nicht dem Grunde nach nachgewiesen, erübrigt es sich auch, auf die Höhe in Befolgung kollektivvertraglicher Bestimmungen gewährter Leistungen einzugehen.

Das erstmalig in der Beschwerde geltend gemachte Vorbringen, die Entfernungszulagen des T. seien als Zulage nach § 68 EStG 1972 zu besteuern, weil die Außendiensttätigkeit im Straßenverkehr eine Gefährdung der körperlichen Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringe, entbehrt jeder Grundlage. Gerade Gefahren, die unmittelbar durch Handlungen von Personen drohen, wie z.B. Gefahren im Straßenverkehr, werden durch diese Bestimmung nicht erfaßt (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnig, Einkommensteuerhandbuch § 68, Tz 23).

Schließlich vermag der Verwaltungsgerichtshof die Stichhaltigkeit der Verfahrensrügen der Verletzung des Parteiengehörs, der Grundsätze der Beweiswürdigung und der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht zu erkennen. Auch hat die Beschwerdeführerin nicht dargetan, inwieweit bei Einhaltung dieser Verfahrensvorschriften die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in ihren Rechten nicht verletzt wurde, sodaß die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1987140192.X00

Im RIS seit

22.04.1992

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at