

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/5/19 2001/15/0088

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.05.2005

## Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

B-VG Art7 Abs1;  
EStG 1988 §26 Z4;  
EStG 1988 §26;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der E GmbH in S, vertreten durch Mag. Alois Huter, Rechtsanwalt in 5730 Mittersill, Zellerstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 20. März 2001, GZ. RV 157/1- 9/98, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum vom 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995 und Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Bericht über das Ergebnis einer am 19. Dezember 1997 abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum 1. Jänner 1991 bis 31. Dezember 1995 betreffend u.a. Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führte der Prüfer aus, an die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, eines in der Holzverarbeitung tätigen Unternehmens, T. und B. seien im Prüfungszeitraum jährlich bis zu 732.000 S an Kilometergeldern für bis zu 182.000 jährlich gefahrene Kilometer "steuerfrei" ausbezahlt worden. Das Kilometergeld sei allerdings nur für eine Jahreskilometerleistung von 15.000 Kilometer kalkuliert. Nach Ansicht des Prüfers liege in dieser Vorgangsweise (Bruttobezug 196.000 S und Ersätze nach § 26 EStG 1988 887.000 S) ein Missbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten. Die zugeflossenen Kilometergelder seien somit dem geschätzten tatsächlichen Kilometeraufwand gegenüberzustellen. Die Differenzbeträge bildeten einen steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Nach der in der Beilage zum Prüfungsbericht dargestellten "Ermittlung der tatsächlichen Kfz-Kosten im

Schätzungswege" errechnete der Prüfer für den Dienstnehmer T. für das Jahr 1991 bei "lt. Fahrtenbuch" zurückgelegten 170.928 km Kfz-Kosten in Höhe von 293.435 S (durchschnittliche Kosten pro km 1,72 S). Die entsprechenden Zahlen für 1992 lauteten 164.812 km und 288.450 S Gesamtkosten (durchschnittlich 1,75 S), für 1993 148.845 km und 277.676 S Gesamtkosten (durchschnittlich 1,87 S), 1994 98.150 km und 215.020 Gesamtkosten (durchschnittlich 2,19 S) sowie 1995

57.267 km und 142.814 S Gesamtkosten (durchschnittlich 2,49 S). Für B. wurden lt. Fahrtenbuch für das Jahr 1991 183.338 km und 315.341 S an Kfz-Kosten (durchschnittlich 1,72 S) sowie für den Zeitraum Jänner bis Oktober 1992 100.060 km und Kfz-Kosten von 175.105 S (durchschnittlich 1,75 S) angesetzt. Die Differenzbeträge zu den bezahlten Kilometergeldern von (betreffend T.) 1991 683.712 S, 1992 700.878 S, 1993 640.033,50 S, 1994 430.634 S und 1995 263.428 S bzw. (betreffend B.) 1991 733.352 S und 1992 422.342 S wurden der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag unterworfen.

In der Berufung gegen den auf der Grundlage des Lohnsteuerprüfungsberichtes ergangenen Abgabenbescheid, mit welchem neben den Abgaben auch ein Säumniszuschlag festgesetzt wurde, machte die Beschwerdeführerin geltend, es stehe jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten, dass der günstigste Effekt, nämlich "der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung" erreicht werde. B. und T. seien seit der Gründung der Beschwerdeführerin im Jahr 1990 Gesellschafter-Geschäftsführer, wobei B. mit 3 % und T. mit 25 % am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen seien (Beschlüsse der Beschwerdeführerin seien mit Stimmenmehrheit erfolgt, Sperrminoritäten seien nicht vereinbart gewesen). Für ihre Tätigkeit in der Aufbauphase (1990, 1991) hätten die Geschäftsführer einerseits einen Fixlohn sowie ein umsatzabhängiges Leistungsentgelt in Höhe von 0,5 % des Leistungsumsatzes bezogen. Beispielsweise seien im Jahr 1993 insgesamt 248.000 S zusätzliche Bruttolöhne für das Jahr 1990 nachverrechnet worden und für das Jahr 1991 habe jeder Geschäftsführer jeweils einen Lohn im Ausmaß von 230.000 S im Jahr 1993 nachbezahlt erhalten. Insofern sei es für diese Jahre unrichtig, dass dem Bruttobezug von 196.000 S Jahreskilometergelder in Höhe von 887.000 S gegenüber gestanden seien. Neben der Umsatzprovision und dem Fixlohn seien den Geschäftsführern auch die Ersätze der Barauslagen sowie das amtliche Kilometergeld auf Grund eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches zugesichert und ausbezahlt worden. Die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Fahrtenbücher während des Prüfungszeitraumes sei unbestritten geblieben und die gefahrenen Kilometer hätten auch auf Grund der "gesamten Situation der Aufbauphase des Betriebes" glaubhaft nachgewiesen werden können. Da eine umsatzabhängige Entlohnung in der Aufbauarbeit durchaus üblich und sinnvoll sei, könne in dieser Gestaltung kein Missbrauch der Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten liegen. Weiters sei im maßgeblichen Kollektivvertrag für Angestellte des Gewerbes in § 19 geregelt, dass den Dienstnehmern bei einer Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes entweder ein Verkehrsmittel zu bezahlen sei oder die Verrechnung einer Fahrtkostenentschädigung in Form eines Kilometergeldes gebühre. Schon allein wegen dieser im Kollektivvertrag stehenden Verpflichtung zur Bezahlung eines Kilometergeldes könne ebenfalls nicht von einem Missbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten gesprochen werden. Das Kilometergeld sei der Höhe nach mit den amtlichen Sätzen limitiert. Es lägen somit ausreichend außersteuerliche Gründe für die Bezahlung des Kilometergeldes vor. Im Übrigen seien die tatsächlich angesetzten Kfz-Kosten auch dahingehend zu korrigieren, dass diese betreffend T. 1991 372.623 S (oder 2,10 S pro Kilometer), 1992 371.117 S (2,25 S pro Kilometer), 1993 354.343 S (2,38 S pro Kilometer), 1994 317.853 S (3,24 S pro Kilometer) und 1995 177.480 S (3,10 S pro Kilometer) betragen hätten (bei den Kfz-Kosten des Dienstnehmers B. ergäben sich entsprechende Korrekturen).

Das Finanzamt gab der Berufung im Streitpunkt der "Kilometergelder für Gesellschaftergeschäftsführer" mit Berufungsvorentscheidung keine Folge. Das Finanzamt halte an der Ermittlung der Höhe der Kfz-Kosten - mit näherer Begründung - fest und gehe weiterhin davon aus, dass das amtliche Kilometergeld für eine jährliche Kilometerleistung von ca. 15.000 kalkuliert sei und nicht - wie im Beschwerdefall - für jährliche Kilometerleistungen von 57.267 km (im Kalenderjahr 1995) bis zu 170.928 km (im Kalenderjahr 1991). Die Kilometergeldauszahlungen an T. von 683.712 S (1991), 700.878 S (1992), 640.033 S (1993), 430.634 S (1994) und 263.428 S (1995) sowie B. von 733.352 S (1991) und 422.342 S (1992) hielten einem Fremdvergleich nicht stand.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass nach § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 für die Jahre 1991 bis einschließlich 1995 als Kilometergelder höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen seien. Habe der

Arbeitnehmer Anspruch auf Ersatz des amtlichen Kilometergeldes, könne dieses bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen unabhängig vom Ausmaß der gefahrenen Kilometer "steuerfrei gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (lt. Meinung des BMF) ausbezahlt werden". Bei derart hohen Kilometerleistungen sei aber im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung einer erhöhten Nachweispflicht nachzukommen, weil derartige Kilometerleistungen zumindest als ungewöhnlich anzusehen seien. Wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, sei die Beschwerdeführerin auf Grund des genau geführten und überprüfbaren Fahrtenbuches sowie der bei der mündlichen Besprechung angeführten Ausgangsrechnungen und Geschäftsanbahnungen dieser Nachweispflicht nachgekommen. Sämtliche Kfz-Kosten und Rechnungen seien privat bezahlt worden und es seien darüber keine exakten Aufzeichnungen mehr vorhanden. Es werde daher beantragt, die "genau aufgezeichneten, nachgewiesenen und auch glaubhaft gemachten Kilometer entsprechend den Erklärungen steuerfrei zu belassen".

Im angefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde im Wesentlichen die Auffassung, dass für eine Vergütung von Fahrtkosten in Form der Kilometergelder gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 bereits deshalb keine steuerliche Anerkennung erfolgen könne, weil entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in der Berufung ordnungsgemäße Fahrtenbücher bzw. Reisekostenabrechnungen nicht vorgelegt worden seien. Darüber hinaus stellten die über die tatsächlichen Kosten hinausgehenden (pauschalen) Vergütungen keine Vergütung für Aufwendungen, sondern zweifellos einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar, wenn es bei Anwendung des pauschalierten Kilometergeldes zu einer unvertretbaren Abweichung von den tatsächlichen Kosten komme, wie dies im Beschwerdefall bei einer jährlichen Kilometerleistung von 57.267 bis 170.928 km der Fall sei. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, 97/15/0073, festgestellt, dass sich die Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW bei höheren Kilometerleistungen schon über 30.000 km jährlich im Hinblick auf den hohen Anteil der Fixkosten degressiv entwickelten. Bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes ergebe sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen abweiche. Auch § 19c des von der Beschwerdeführerin angeführten Kollektivvertrages sehe mit dem Steigen der gefahrenen Kilometer ein stufenweises Fallen des Kilometergeldes vor. Die Verrechnung einer Aufwandsentschädigung für eine dem Dienstnehmer freigestellte Verwendung seines Privat-Pkw für Dienstreisen sei überdies vom Dienstgeber zu genehmigen. Das Finanzamt habe daher zu Recht die tatsächlichen Kosten auf Grund der ihm zur Verfügung stehenden Daten ermittelt und nur die Vergütungen für den tatsächlichen Aufwand als "steuerfrei" gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 behandelt. Dabei seien bezüglich der gefahrenen Kilometer ohnedies die Angaben lt. den vorgelegten "Reisekostenabrechnungen" anerkannt worden. Zu dem nicht allein entscheidungsrelevanten Vorwurf eines Missbrauches von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten sei darauf hinzuweisen, dass den Geschäftsführern z.B. im Jahr 1992 lt. Kollektivvertrag ein Mindest-Bruttomonatsbezug in Höhe von 22.565 S zugestanden wäre (die zahlreichen Überstunden sowie die Sonn- und Feiertagsarbeit lt. den Reiseabrechnungen wären noch zusätzlich zu berücksichtigen und auszuzahlen gewesen). Unter Einrechnung der Provisionen seien aber im Schnitt nur 19.057 S bzw. 20.697 S an Gehältern bezahlt worden. Eine derartige Entlohnung sei zweifellos unangemessen und ungewöhnlich. Die Auszahlung der überhöhten Kilometergelder habe ganz offensichtlich "nur dem Ausgleich dieser Unterbezahlung" - bei gleichzeitiger beträchtlicher Ersparnis von Lohnnebenkosten und Lohnabgaben - gedient.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

§ 26 EStG 1988 zählt Leistungen des Arbeitgebers auf, die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

§ 26 Z 4 EStG 1988 lautet auszugswise - für den im Beschwerdefall betroffenen Streitzeitraum der Jahre 1991 bis 1995 ist noch die Rechtslage vor der Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 maßgebend - :

"4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ...

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.

b) Das Tagesgeld ...

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn."

In § 26 EStG 1988 werden Leistungen des Arbeitgebers aufgezählt, die für den Arbeitnehmer nach Ansicht des

Gesetzgebers keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeuten, weil sie ausschließlich oder doch überwiegend im Eigeninteresse des Arbeitgebers liegen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 1 zu § 26, sowie Doralt, EStG7, Tz 1 zu § 26).

Damit Leistungen des Arbeitgebers nach § 26 Z 4 EStG 1988 als Reisevergütungen nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, muss es sich dabei im Sinne dieser Gesetzesstelle um Leistungen handeln, die die Funktion eines Kostenersatzes erfüllen, wobei dies auch durch den Wortlaut "Reisevergütungen" zum Ausdruck gebracht wird. Auch die im Klammerausdruck zu den Reisevergütungen angeführten Kilometergelder müssen damit Kostenersatzfunktion haben. Eine andere Beurteilung würde zu unsachlichen Differenzierungen führen, zumal grundsätzlich sowohl im Bereich der betrieblichen Einkünfte als auch der außerbetrieblichen Einkünfte Fahrten mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen anzusetzen sind (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0060, und - betreffend eine verfassungskonforme Auslegung des Dienstreisebegriffes in § 26 Z 4 EStG 1988 - etwa die hg. Erkenntnisse vom 20. November 1996, 96/15/0097, und vom 25. November 1999, 99/15/0162; sowie auch Doralt, a.a.O., der unter Tz 82 zu § 26 auf verfassungsrechtliche Bedenken bei einer Möglichkeit, Kilometergelder uneingeschränkt nach § 26 Z 4 "steuerfrei" auszahlen zu können, hinweist).

In dem auch im angefochtenen Bescheid zitierten hg. Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, 97/15/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass eine Schätzung der Fahrtaufwendungen mit einem Kfz in Höhe des amtlichen Kilometergeldes zwar in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führen wird. Allerdings ist zu beachten, dass sich die tatsächlichen Kosten für Fahrten mit einem Pkw bei höheren Kilometerleistungen im Hinblick auf den hohen Anteil an Fixkosten degressiv entwickeln. Bei der Berücksichtigung der Pkw-Fahrten mit dem amtlichen Kilometergeld ergibt sich hingegen ein lineares Ansteigen, welches immer mehr von den tatsächlichen Aufwendungen (etwa bei einer Fahrleistung von über 30.000 Kilometer jährlich) abweicht (vgl. weiters die hg. Erkenntnisse vom 30. November 1999, 97/14/0174, und vom 17. Dezember 2002, 2002/14/0081).

In der vorliegenden Beschwerde wird vorgebracht, die Abgabenbehörde habe zu Unrecht das "tatsächlich steuerfrei zustehende Kilometergeld errechnet (in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen)" und nur dieses, nicht aber die an B. und T. bezahlten Beträge in Höhe des amtlichen Kilometergeldes unter § 26 Z 4 EStG 1988 subsumiert. Angesichts der jährlichen Kilometerleistungen von rd. 57.000 bis 180.000 und den von der Behörde tatsächlich ermittelten Kfz-Kosten, die der Höhe nach in der Beschwerde auch nicht mehr bestritten werden und bei weitem nicht die Höhe der ausbezahlten amtlichen Kilometergelder erreichten, kann diese Vorgangsweise vor dem Hintergrund des oben dargestellten Verständnisses des § 26 Z 4 EStG 1988 - unabhängig von den im angefochtenen Bescheid ohnehin nicht als "allein entscheidungsrelevant" angesehenen Missbrauchsüberlegungen - nicht als rechtswidrig erkannt werden. Soweit in der Beschwerde geltend gemacht wird, die belangte Behörde hätte auch nicht (erstmalig) die Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Fahrtenbücher in Zweifel ziehen dürfen, ist festzuhalten, dass der Lohnsteuerprüfer (und ihm folgend die belangte Behörde) ohnedies von der aus den vorgelegten Aufzeichnungen ("Reisekostenabrechnungen") hervorgehenden Anzahl an zurückgelegten Kilometern ausging und damit einer allfälligen fehlenden Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbücher für die vorliegende Entscheidung im Ergebnis auch keine Relevanz zukommt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. Mai 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001150088.X00

**Im RIS seit**

30.06.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

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