

TE Vwgh Erkenntnis 2011/1/27 2010/15/0168

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.01.2011

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

63/05 Reisegebührenvorschrift;

Norm

EStG 1988 §26 Z4;

EStG 1988 §3 Abs1 Z16b idF 2007/I/045;

RGV 1955 §75 Abs1 idF 1990/447;

1. EStG 1988 § 26 heute
2. EStG 1988 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
5. EStG 1988 § 26 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
6. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
7. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
8. EStG 1988 § 26 gültig von 20.07.2022 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
9. EStG 1988 § 26 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
10. EStG 1988 § 26 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
11. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2018 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
12. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
13. EStG 1988 § 26 gültig von 21.03.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
14. EStG 1988 § 26 gültig von 31.12.2010 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
15. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
16. EStG 1988 § 26 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
17. EStG 1988 § 26 gültig von 01.01.2008 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2006
18. EStG 1988 § 26 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
19. EStG 1988 § 26 gültig von 10.07.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
20. EStG 1988 § 26 gültig von 31.12.2005 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
21. EStG 1988 § 26 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2005
22. EStG 1988 § 26 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
23. EStG 1988 § 26 gültig von 11.07.2002 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
24. EStG 1988 § 26 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
25. EStG 1988 § 26 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001

26. EStG 1988 § 26 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
27. EStG 1988 § 26 gültig von 10.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
28. EStG 1988 § 26 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
29. EStG 1988 § 26 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
30. EStG 1988 § 26 gültig von 27.06.1992 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
31. EStG 1988 § 26 gültig von 01.07.1990 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
32. EStG 1988 § 26 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
33. EStG 1988 § 26 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 3 heute
2. EStG 1988 § 3 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026
3. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2026 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2026 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 78/2025
5. EStG 1988 § 3 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
6. EStG 1988 § 3 gültig von 04.11.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 78/2025
7. EStG 1988 § 3 gültig von 20.07.2024 bis 03.11.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
9. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
10. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
11. EStG 1988 § 3 gültig von 23.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
12. EStG 1988 § 3 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
13. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 220/2022
14. EStG 1988 § 3 gültig von 07.12.2022 bis 29.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
15. EStG 1988 § 3 gültig von 28.10.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
16. EStG 1988 § 3 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
17. EStG 1988 § 3 gültig von 15.02.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
18. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
19. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
20. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2021 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
21. EStG 1988 § 3 gültig von 18.06.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
22. EStG 1988 § 3 gültig von 30.10.2019 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
23. EStG 1988 § 3 gültig von 27.07.2017 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
24. EStG 1988 § 3 gültig von 15.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2017
25. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 14.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
26. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
27. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
28. EStG 1988 § 3 gültig von 01.03.2017 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2016
29. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2017 bis 28.02.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
30. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
31. EStG 1988 § 3 gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
32. EStG 1988 § 3 gültig von 15.08.2015 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
33. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
34. EStG 1988 § 3 gültig von 30.07.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
35. EStG 1988 § 3 gültig von 15.12.2012 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
36. EStG 1988 § 3 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
37. EStG 1988 § 3 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
38. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2011 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2010
39. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
40. EStG 1988 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
41. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
42. EStG 1988 § 3 gültig von 16.07.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 61/2009
43. EStG 1988 § 3 gültig von 18.06.2009 bis 15.07.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

44. EStG 1988 § 3 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
45. EStG 1988 § 3 gültig von 01.04.2009 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
46. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2009 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
47. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2009 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
48. EStG 1988 § 3 gültig von 28.06.2008 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
49. EStG 1988 § 3 gültig von 10.07.2007 bis 27.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
50. EStG 1988 § 3 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
51. EStG 1988 § 3 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
52. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
53. EStG 1988 § 3 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
54. EStG 1988 § 3 gültig von 10.06.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 35/2005
55. EStG 1988 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
56. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
57. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.2004 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 1/2003
58. EStG 1988 § 3 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
59. EStG 1988 § 3 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
60. EStG 1988 § 3 gültig von 25.05.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
61. EStG 1988 § 3 gültig von 19.12.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
62. EStG 1988 § 3 gültig von 08.08.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2001
63. EStG 1988 § 3 gültig von 27.06.2001 bis 07.08.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
64. EStG 1988 § 3 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
65. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
66. EStG 1988 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
67. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 30/1998
68. EStG 1988 § 3 gültig von 01.07.1994 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 314/1994
69. EStG 1988 § 3 gültig von 01.12.1993 bis 30.06.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
70. EStG 1988 § 3 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
71. EStG 1988 § 3 gültig von 01.01.1992 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 314/1992
72. EStG 1988 § 3 gültig von 19.01.1991 bis 31.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 28/1991
73. EStG 1988 § 3 gültig von 01.07.1990 bis 18.01.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
74. EStG 1988 § 3 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
75. EStG 1988 § 3 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Perauer, über die Beschwerde des A, vertreten durch Dr. Peter Ringhofer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Franz Josefs-Kai 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 13. September 2010, RV/1113-W/10, betreffend Einkommensteuer 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem in Kopie vorgelegten angefochtenen Bescheid ergibt sich folgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist seit vielen Jahren als Unteroffizier des Österreichischen Bundesheeres im Fernmeldeaufklärungsdienst beschäftigt. Der Sitz seiner Heeresdienststelle ist in Wien eingerichtet. Sein Arbeitsplatz befindet sich in einer Außenstelle in D.

Der angefochtene Bescheid führt aus, es habe seinerzeit der Gepflogenheit entsprochen, dass die Mitarbeiter des Fernmeldeaufklärungsdienstes auch bei dauerhafter Dienstleistung in Form einer Dienstzuteilung als an der Dienststelle verwendet gegolten hätten. Mit dieser Gestaltung sei der Zweck verfolgt worden, die besonderen Anforderungen dieser Dienstverrichtung durch die Truppenübungsgebühr gemäß § 72 der Reisegebührenvorschrift

1955, BGBl. Nr. 133 (RGV), abzugelten. Obwohl keine Reise vorgelegen sei, sei die Übungsgebühr als gemäß § 26 Z 4 EStG nicht steuerbar behandelt worden. Mit der Dienstrechts-Novelle 1990, BGBl. Nr. 447/1990, sei die dienstrechtliche Konstruktion einer "formalen dauernden Dienstzuteilung" unter Wahrung der bestehenden Besoldungsansprüche aufgegeben worden. An Stelle der Übungsgebühr werde seither durch § 75 RGV jenen Mitarbeitern, die bereits am 1. Oktober 1989 dauernd im Fernmeldeaufklärungsdienst beschäftigt gewesen seien, ein eigener gesetzlicher Gebührenanspruch in Höhe der Übungsgebühr gemäß § 72 RGV eingeräumt. Dass auch diese Gebühr gemäß § 75 RGV steuerfrei ausbezahlt werde, habe die Finanzverwaltung toleriert. Mit der so genannten Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I Nr. 45/2007, sei in § 26 Z 4 EStG 1988 der Verweis auf lohngestaltende Vorschriften (im gegenständlichen Fall auf die RGV) beseitigt worden. Damit sei die Möglichkeit "steuerfreier Reisekostenersätze" für Dienstreisen an ständige Dienstverrichtungsorte beendet worden. Der angefochtene Bescheid führt aus, es habe seinerzeit der Gepflogenheit entsprochen, dass die Mitarbeiter des Fernmeldeaufklärungsdienstes auch bei dauerhafter Dienstleistung in Form einer Dienstzuteilung als an der Dienststelle verwendet gegolten hätten. Mit dieser Gestaltung sei der Zweck verfolgt worden, die besonderen Anforderungen dieser Dienstverrichtung durch die Truppenübungsgebühr gemäß Paragraph 72, der Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr. 133 (RGV), abzugelten. Obwohl keine Reise vorgelegen sei, sei die Übungsgebühr als gemäß Paragraph 26, Ziffer 4, EStG nicht steuerbar behandelt worden. Mit der Dienstrechts-Novelle 1990, Bundesgesetzblatt Nr. 447 aus 1990,, sei die dienstrechtliche Konstruktion einer "formalen dauernden Dienstzuteilung" unter Wahrung der bestehenden Besoldungsansprüche aufgegeben worden. An Stelle der Übungsgebühr werde seither durch Paragraph 75, RGV jenen Mitarbeitern, die bereits am 1. Oktober 1989 dauernd im Fernmeldeaufklärungsdienst beschäftigt gewesen seien, ein eigener gesetzlicher Gebührenanspruch in Höhe der Übungsgebühr gemäß Paragraph 72, RGV eingeräumt. Dass auch diese Gebühr gemäß Paragraph 75, RGV steuerfrei ausbezahlt werde, habe die Finanzverwaltung toleriert. Mit der so genannten Reisekosten-Novelle 2007, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 45 aus 2007,, sei in Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 der Verweis auf lohngestaltende Vorschriften (im gegenständlichen Fall auf die RGV) beseitigt worden. Damit sei die Möglichkeit "steuerfreier Reisekostenersätze" für Dienstreisen an ständige Dienstverrichtungsorte beendet worden.

Im gegenständlichen Fall habe der Arbeitgeber des Beschwerdeführers - entsprechend den steuerrechtlichen Informationen der Finanzverwaltung zur Reisekosten-Novelle 2007 - die Gebühr nach § 75 RGV ab 1. Jänner 2008 der Lohnsteuer unterworfen (bzw. für die ersten Monate des Jahres 2008 nachversteuert). Im gegenständlichen Fall habe der Arbeitgeber des Beschwerdeführers - entsprechend den steuerrechtlichen Informationen der Finanzverwaltung zur Reisekosten-Novelle 2007 - die Gebühr nach Paragraph 75, RGV ab 1. Jänner 2008 der Lohnsteuer unterworfen (bzw. für die ersten Monate des Jahres 2008 nachversteuert).

Der Beschwerdeführer habe im September 2009 die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 beantragt; die Veranlagung sei erklärungsgemäß erfolgt.

Der Beschwerdeführer habe sodann Berufung eingebracht und sich gegen die Besteuerung der Gebühr nach § 75 RGV gewendet. Er habe begehrt, diese Gebühr - wie in den Vorjahren - als nicht steuerpflichtig zu behandeln. Der Beschwerdeführer habe sodann Berufung eingebracht und sich gegen die Besteuerung der Gebühr nach Paragraph 75, RGV gewendet. Er habe begehrt, diese Gebühr - wie in den Vorjahren - als nicht steuerpflichtig zu behandeln.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides wird ausgeführt:

1. Zur Rechtslage bis 2007:

Gemäß § 75 Abs. 1 RGV gebühre dem Angehörigen des Bundesheeres oder der Heeresverwaltung, der am 1. Oktober 1989 zur dauernden Dienstverwendung auf einem Arbeitsplatz im Fernmeldeaufklärungsdienst oder bei einer hochalpinen Dienststelle (Seehöhe mindestens 1200 m) eingeteilt gewesen sei und der dafür Gebühren nach §§ 22 und 72 RGV beziehe, ab 1. Jänner 1990 an Stelle dieser Geldleistung eine Vergütung entsprechend dem für ihn nach § 72 Abs. 1 lit. a oder b RGV maßgebenden Ausmaß der Übungsgebühr, solange diese Verwendung andauere. Gemäß Paragraph 75, Absatz eins, RGV gebühre dem Angehörigen des Bundesheeres oder der Heeresverwaltung, der am 1. Oktober 1989 zur dauernden Dienstverwendung auf einem Arbeitsplatz im Fernmeldeaufklärungsdienst oder bei einer hochalpinen Dienststelle (Seehöhe mindestens 1200 m) eingeteilt gewesen sei und der dafür Gebühren nach

Paragraphen 22 und 72 RGV beziehe, ab 1. Jänner 1990 an Stelle dieser Geldleistung eine Vergütung entsprechend dem für ihn nach Paragraph 72, Absatz eins, Litera a, oder b RGV maßgebenden Ausmaß der Übungsgebühr, solange diese Verwendung andauere.

In Anwendung des § 26 Z 4 EStG 1988 und der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen, BGBl. II Nr. 306/1997, sei die Gebühr nach § 75 RGV von 1990 bis 2007 als nicht steuerbar behandelt worden. Die belangte Behörde gelange allerdings - wie auch das Finanzamt in der ergänzenden Bescheidebegründung - zur Auffassung, dass diese Gebühr nicht den Tatbestand des § 26 Z 4 EStG oder des § 1 der Verordnung erfülle. Beide Bestimmungen fänden nämlich nur auf Vergütungen Anwendung, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt würden. Das setze voraus, dass der Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort verlasse. Dieses Tatbestandskriterium sei aber im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. In Anwendung des Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 und der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 306 aus 1997,, sei die Gebühr nach Paragraph 75, RGV von 1990 bis 2007 als nicht steuerbar behandelt worden. Die belangte Behörde gelange allerdings - wie auch das Finanzamt in der ergänzenden Bescheidebegründung - zur Auffassung, dass diese Gebühr nicht den Tatbestand des Paragraph 26, Ziffer 4, EStG oder des Paragraph eins, der Verordnung erfülle. Beide Bestimmungen fänden nämlich nur auf Vergütungen Anwendung, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt würden. Das setze voraus, dass der Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort verlasse. Dieses Tatbestandskriterium sei aber im gegenständlichen Fall nicht erfüllt.

2. Zur Rechtslage ab 1. Jänner 2008:

Durch die Reisekosten-Novelle 2007 sei in § 26 Z 4 EStG 1988 der Verweis auf die Anwendung des in einer lohngestaltenden Vorschrift enthaltenen günstigeren Begriffs der Dienstreise entfallen. Bestimmte Anwendungsfälle der alten Fassung des § 26 Z 4 EStG 1988 seien mit dem Ziel einer verfassungskonformen Wahrung in die neu geschaffene Z 16b des § 3 Abs. 1 EStG verlagert worden. In der Folge sei weiters die Verordnung betreffend Reisekostenvergütungen aufgehoben worden. Durch die Reisekosten-Novelle 2007 sei in Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 der Verweis auf die Anwendung des in einer lohngestaltenden Vorschrift enthaltenen günstigeren Begriffs der Dienstreise entfallen. Bestimmte Anwendungsfälle der alten Fassung des Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 seien mit dem Ziel einer verfassungskonformen Wahrung in die neu geschaffene Ziffer 16 b, des Paragraph 3, Absatz eins, EStG verlagert worden. In der Folge sei weiters die Verordnung betreffend Reisekostenvergütungen aufgehoben worden.

Der Beschwerdeführer räume zutreffend ein, dass die Gebühr nach § 75 RGV nicht vom Wortsinn eines der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfasst sei. Die belangte Behörde halte fest: Da diese Gebühr schon nach der früheren Rechtslage nicht unter § 26 Z 4 EStG 1988 gefallen sei, sei sie auch nach der Reisekosten-Novelle 2007 steuerpflichtig geblieben. Der Beschwerdeführer räume zutreffend ein, dass die Gebühr nach Paragraph 75, RGV nicht vom Wortsinn eines der Tatbestände des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988 erfasst sei. Die belangte Behörde halte fest: Da diese Gebühr schon nach der früheren Rechtslage nicht unter Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 gefallen sei, sei sie auch nach der Reisekosten-Novelle 2007 steuerpflichtig geblieben.

Der Beschwerdeführer habe eingewendet, dass die Gebühr hinreichende personalwirtschaftliche und dienstrechtliche Gründe habe und verschiedene berufliche Belastungen abgelte, die mit den Anwendungsfällen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zumindest gleichwertig seien. Beispielsweise müssten die Dienstnehmer für die Berufsausübung einen privaten Pkw verwenden. Die Besonderheit der Tätigkeit gebiete eine nicht am Gesetzeswortlaut klebende Betrachtungsweise. Der Dienst führe zu beruflichen Mehrausgaben, die das verfügbare Einkommen des Beschwerdeführers reduzierten, sodass die Systematik des Einkommensteuerrechts eine Steuerbefreiung erfordere. Der Beschwerdeführer habe eingewendet, dass die Gebühr hinreichende personalwirtschaftliche und dienstrechtliche Gründe habe und verschiedene berufliche Belastungen abgelte, die mit den Anwendungsfällen des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988 zumindest gleichwertig seien. Beispielsweise müssten die Dienstnehmer für die Berufsausübung einen privaten Pkw verwenden. Die Besonderheit der Tätigkeit gebiete eine nicht am Gesetzeswortlaut klebende Betrachtungsweise. Der Dienst führe zu beruflichen Mehrausgaben, die das verfügbare Einkommen des Beschwerdeführers reduzierten, sodass die Systematik des Einkommensteuerrechts eine Steuerbefreiung erfordere.

Nach Ansicht der belangten Behörde irre der Beschwerdeführer, wenn er meine, die berufliche Verwendung des

privaten Pkw sei eine spezifische Belastung seiner Dienstverwendung. Dieses Erfordernis sei bei vielen Berufsgruppen ein typisches Anstellungskriterium. Die Systematik des EStG bestehe darin, die durch den Beruf oder Betrieb veranlassten Ausgaben als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben von den steuerpflichtigen Einnahmen in Abzug zu bringen. Steuerbefreiungen bildeten Ausnahmen und müssten sachlich gerechtfertigt sein. Stelle eine Steuerbefreiung ein gleichheitswidriges Steuerprivileg dar, so gebiete die Rechtsordnung gerade nicht die Ausdehnung des Steuerprivilegs auf andere vergleichbare Fälle.

Der Beschwerdeführer habe keine Werbungskosten, die aus der besonderen Belastung seiner Tätigkeit resultierten, geltend gemacht. Die Gebühr nach § 75 RGV falle im Streitjahr 2008 - wie schon in den Vorjahren - weder unter den Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 noch unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988. Der Beschwerdeführer habe keine Werbungskosten, die aus der besonderen Belastung seiner Tätigkeit resultierten, geltend gemacht. Die Gebühr nach Paragraph 75, RGV falle im Streitjahr 2008 - wie schon in den Vorjahren - weder unter den Tatbestand des Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 noch unter die Steuerbefreiung des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988.

Das Legalitätsprinzip sei stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben. Mit der Reisekosten-Novelle 2007 sei die Annahme einer Steuerbefreiung für diesen Lohnbestandteil überhaupt als denkunmöglich zu betrachten.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 3 Z 16b EStG 1988 idF der Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I Nr. 45/2007, sind von der Einkommensteuer befreit: Gemäß Paragraph 3, Ziffer 16 b, EStG 1988 in der Fassung der Reisekosten-Novelle 2007, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 45 aus 2007,, sind von der Einkommensteuer befreit:

"Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine" Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß Paragraph 26, Ziffer 4, zu berücksichtigen sind, die für eine

- -Strichaufzählung
Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- -Strichaufzählung
Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
- -Strichaufzählung
Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- -Strichaufzählung
Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 196 aus 1988,, oder eine
- -Strichaufzählung
vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt. gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß Paragraph 68, Absatz 5, Ziffer eins bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus Paragraph 26, Ziffer 4, ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des Paragraph 68, Absatz 5, Ziffer 6, keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden."

§ 75 Abs. 1 RGV idF BGBl. Nr. 447/1990 lautet: Paragraph 75, Absatz eins, RGV in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 447 aus 1990, lautet:

"Dem Angehörigen des Bundesheeres oder der Heeresverwaltung, der am 1. Oktober 1989 zur dauernden Dienstverwendung auf einem Arbeitsplatz im Fernmeldeaufklärungsdienst oder bei einer hochalpinen Dienststelle (Seehöhe von mindestens 1200 m) eingeteilt war und der dafür Gebühren nach den §§ 22 oder 72 bezieht, gebührt ab 1. Jänner 1990 an Stelle dieser Geldleistungen eine Vergütung entsprechend dem für ihn nach § 72 Abs. 1 lit. a oder b maßgebenden Ausmaß der Übungsgebühr in der am 31. Dezember 1989 geltenden Höhe, solange diese Verwendung andauert." "Dem Angehörigen des Bundesheeres oder der Heeresverwaltung, der am 1. Oktober 1989 zur dauernden Dienstverwendung auf einem Arbeitsplatz im Fernmeldeaufklärungsdienst oder bei einer hochalpinen Dienststelle (Seehöhe von mindestens 1200 m) eingeteilt war und der dafür Gebühren nach den Paragraphen 22, oder 72 bezieht, gebührt ab 1. Jänner 1990 an Stelle dieser Geldleistungen eine Vergütung entsprechend dem für ihn nach Paragraph 72, Absatz eins, Litera a, oder b maßgebenden Ausmaß der Übungsgebühr in der am 31. Dezember 1989 geltenden Höhe, solange diese Verwendung andauert."

In der Beschwerde wird vorgebracht, die steuerfreie Auszahlung einer Gebühr iSd § 75 RGV sei ein wesentliches Argument für die Anwerbung des Beschwerdeführers im Bereich der Fernmeldeaufklärung gewesen. Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfasse ihrem Wortsinn nach eine solche Zahlung zwar nicht. Es sei allerdings eine sinngemäße Anwendung erforderlich. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei in gleicher Weise belastend und kostenverursachend wie die von § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfasste Außendiensttätigkeit. Zu berücksichtigen sei im Sinne eines Vertrauensschutzes auch, dass die Steuerbefreiung jahrzehntelang gewährt worden sei; offensichtlich seien Gesetzgeber und Behörden bis 2007 davon ausgegangen, dass dem streitgegenständlichen Bezug entsprechende Aufwendungen und Belastungen gegenüberstünden. In der Beschwerde wird vorgebracht, die steuerfreie Auszahlung einer Gebühr iSd Paragraph 75, RGV sei ein wesentliches Argument für die Anwerbung des Beschwerdeführers im Bereich der Fernmeldeaufklärung gewesen. Die Befreiungsbestimmung des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988 erfasse ihrem Wortsinn nach eine solche Zahlung zwar nicht. Es sei allerdings eine sinngemäße Anwendung erforderlich. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei in gleicher Weise belastend und kostenverursachend wie die von Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988 erfasste Außendiensttätigkeit. Zu berücksichtigen sei im Sinne eines Vertrauensschutzes auch, dass die Steuerbefreiung jahrzehntelang gewährt worden sei; offensichtlich seien Gesetzgeber und Behörden bis 2007 davon ausgegangen, dass dem streitgegenständlichen Bezug entsprechende Aufwendungen und Belastungen gegenüberstünden.

Die Beschwerde zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 idF BGBl I Nr. 45/2007 normiert eine Steuerbefreiung für Tagesgelder, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für eine Tätigkeit gezahlt werden, bei welcher das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen wird (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 23b zu § 3 EStG 1988). Die Befreiungsbestimmung berücksichtigt damit speziell die Belastungssituation einer Betätigung außerhalb der eigentlichen Betriebsstätte. Die im gegenständlichen Fall in Rede stehende Gebühr nach § 75 Abs. 1 RGV stellt hingegen in keiner Weise auf das Verlassen einer Betriebsstätte des Arbeitgebers ab. Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 45 aus 2007, normiert eine Steuerbefreiung für Tagesgelder, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für eine Tätigkeit gezahlt werden, bei welcher das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen wird (vergleiche, Hofstätter/Reichel, Tz 23b zu Paragraph 3, EStG 1988). Die Befreiungsbestimmung berücksichtigt damit speziell die Belastungssituation einer Betätigung außerhalb der eigentlichen Betriebsstätte. Die im gegenständlichen Fall in Rede stehende Gebühr nach Paragraph 75, Absatz eins, RGV stellt hingegen in keiner Weise auf das Verlassen einer Betriebsstätte des Arbeitgebers ab.

Der Verwaltungsgerichtshof zieht nicht in Zweifel, dass die Berufstätigkeit des Beschwerdeführers allgemein mit vielen Belastungen verbunden ist. Mit einer durch § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfassten speziellen Belastung aus einer Betätigung außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers hängt die Gebühr nach § 75 RGV allerdings nicht zusammen. Reisegebühren (Tages- und Nächtigungsgelder), die der Beschwerdeführer im Falle einer Dienstreise bezieht, sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Der Verwaltungsgerichtshof zieht nicht in Zweifel, dass die Berufstätigkeit des Beschwerdeführers allgemein mit vielen Belastungen verbunden ist. Mit einer durch Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 16 b, EStG 1988 erfassten speziellen Belastung aus einer Betätigung außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers hängt die Gebühr nach Paragraph 75, RGV allerdings nicht zusammen. Reisegebühren (Tages- und Nächtigungsgelder), die der Beschwerdeführer im Falle einer Dienstreise bezieht, sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seinem Erkenntnis vom 20. November 1996, 96/15/0097, ausgesprochen,

§ 26 Z 4 EStG 1988 müsse in verfassungskonformer Auslegung die Bedeutung beigemessen werden, dass lohngestaltende Vorschriften - für steuerliche Zwecke - eine Dienstreise nicht anders festlegen können als durch das Abstellen auf das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes. Auch im Erkenntnis vom 22. März 2000, 95/13/0167, hat er ausgesprochen, § 26 Z 4 EStG 1988 sei nicht so zu verstehen, dass lohngestaltende Vorschriften etwa Tätigkeiten am Dienstort als Dienstreise qualifizieren könnten. Zu Recht hat daher die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, dass das Gesetz auch in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 45/2007 die Steuerpflicht der gegenständlichen Gebühr angeordnet hat. Als Dienstort iSd § 26 Z 4 EStG 1988 ist nämlich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Schon im Hinblick auf die genannten Erkenntnisse vom 20. November 1996 und vom 22. März 2000 kann im gegenständlichen Fall von einem schützenswerten Vertrauen auf ein Beibehalten des Unterbleibens der Besteuerung keine Rede sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in seinem Erkenntnis vom 20. November 1996, 96/15/0097, ausgesprochen, Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 müsse in verfassungskonformer Auslegung die Bedeutung beigemessen werden, dass lohngestaltende Vorschriften - für steuerliche Zwecke - eine Dienstreise nicht anders festlegen können als durch das Abstellen auf das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes. Auch im Erkenntnis vom 22. März 2000, 95/13/0167, hat er ausgesprochen, Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 sei nicht so zu verstehen, dass lohngestaltende Vorschriften etwa Tätigkeiten am Dienstort als Dienstreise qualifizieren könnten. Zu Recht hat daher die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, dass das Gesetz auch in der Fassung vor der Novelle Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 45 aus 2007, die Steuerpflicht der gegenständlichen Gebühr angeordnet hat. Als Dienstort iSd Paragraph 26, Ziffer 4, EStG 1988 ist nämlich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Schon im Hinblick auf die genannten Erkenntnisse vom 20. November 1996 und vom 22. März 2000 kann im gegenständlichen Fall von einem schützenswerten Vertrauen auf ein Beibehalten des Unterbleibens der Besteuerung keine Rede sein. Die Beschwerde bringt schließlich vor, obwohl der Beschwerdeführer Schichtdienst leiste und es oftmals auch zu einer Reisetätigkeit komme, habe die belangte Behörde nicht geprüft, ob die Gebühr nach § 75 RGV die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit als Erschwerniszulage iSd § 68 EStG erfülle. Mit dem bloßen Hinweis auf Schichtdienst und Dienstreisen zeigt die Beschwerde aber in keiner Weise auf, dass diese Gebühr gewährt wird, weil die zu leistenden Arbeiten "im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen", wie dies in § 68 Abs. 5 EStG 1988 als Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Erschwerniszuschlägen normiert wird. Die Beschwerde bringt schließlich vor, obwohl der Beschwerdeführer Schichtdienst leiste und es oftmals auch zu einer Reisetätigkeit komme, habe die belangte Behörde nicht geprüft, ob die Gebühr nach Paragraph 75, RGV die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit als Erschwerniszulage iSd Paragraph 68, EStG erfülle. Mit dem bloßen Hinweis auf Schichtdienst und Dienstreisen zeigt die Beschwerde aber in keiner Weise auf, dass diese Gebühr gewährt wird, weil die zu leistenden Arbeiten "im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen", wie dies in Paragraph 68, Absatz 5, EStG 1988 als Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Erschwerniszuschlägen normiert wird.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 27. Jänner 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2010150168.X00

Im RIS seit

28.02.2011

Zuletzt aktualisiert am

27.06.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at