

TE Vwgh Erkenntnis 2000/3/22 95/13/0167

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.03.2000

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §16 Abs1 Z9;

EStG 1972 §20;

EStG 1972 §26 Z7;

EStG 1972 §68 Abs2;

EStG 1988 §16 Abs1 Z9;

EStG 1988 §20;

EStG 1988 §26 Z4;

EStG 1988 §68 Abs5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde der Ing. K Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Dr. Gustav Teicht und Dr. Gerhard Jöchl, Rechtsanwälte in Wien I, Ebendorferstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Mai 1995, ZI GA 8-1700/95, betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Familienbeihilfe, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. Jänner 1987 bis 31. Dezember 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer für den Zeitraum 1. Jänner 1987 bis 31. Dezember 1991 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass u.a. Vergütungen für Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand des § 26 Z 7 EStG 1972 bzw § 26 Z 4 EStG 1988 nachzuversteuern seien, soweit die Reisedauer die in den für den Prüfungszeitraum abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen definierte Dauer überschritten hätte. Diese Definition lautete: Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Angestellte seinen Dienstort vorübergehend verlässt (bis zu 28 Kalendertagen), um an einem oder mehreren Orten Aufträge seines Dienstgebers auszuführen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ einen Bescheid, mit welchem die Beschwerdeführerin als Arbeitgeberin zur Haftung für entsprechende Beträge in Höhe von rd S 3,1 Mio zur Haftung herangezogen und zur Zahlung aufgefordert wurde.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde eingewandt, dass in unbestritten als lohngestaltende Vorschriften anzusehenden Betriebsvereinbarungen nicht nur der Begriff der Dienstreise/Entsendung definiert worden sei, sondern in der Folge die einzelnen Reisetypen auf sieben Maschinschreibseiten beschrieben worden seien. Es könne nicht aus der Betriebsvereinbarung nur ein Absatz von "3 Zeilen aus 6 Seiten" herausgenommen werden und der Rest unberücksichtigt bleiben.

In einer die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung stützte sich das Finanzamt u.a. auf die Klarstellung in den Lohnsteuerrichtlinien 1992 und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach zum ersten Tatbestand des § 26 Z 7 EStG 1972 bzw § 26 Z 4 EStG 1988 immer wieder darauf hingewiesen worden sei, dass eine Dienstreise dann nicht vorliegen könne, wenn ein Arbeitnehmer regelmäßig (täglich) von der Wohnung zum (vom Dienstort unterschiedlichen) Arbeitsplatz fahre und bei Beendigung seiner Arbeit vom Arbeitsplatz zur Wohnung zurückkehre (zB Erkenntnis vom 7. Dezember 1988, 88/13/0005), weil dem Arbeitnehmer kein größerer Aufwand dabei erwachse als einem Arbeitnehmer, der seinen regelmäßigen Arbeitsplatz in gleicher Entfernung täglich aufsuche. Die zusammenhängende Tätigkeit auf einem (wechselnden) Einsatzort stehe im Regelfall der steuerfreien Auszahlung von Reisekosten gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 entgegen, wenn sie länger als eine (zusammenhängende) Woche dauere und keine Sonderregelung in einer lohngestaltenden Vorschrift eine günstigere Regelung des Dienstreisebegriffes enthalte. Besonders im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1992, 91/13/0110, werde auf den Umstand hingewiesen, dass eine ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen sei. Die anderen Punkte (als der die Definition der Dienstreise enthaltende Punkt) der Betriebsvereinbarung regelten Ansprüche bzw die Höhe der Vergütungen in bestimmten Anlassfällen. Da nach den eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen lediglich der Begriff "Dienstreise" mit einer lohngestaltenden Vorschrift abgeändert worden sei, könne steuerlich auch nur die Änderung für längstens 28 Tage Anerkennung finden, sofern es sich um Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand (tägliche Zumutbarkeit der Heimreise) gehandelt habe.

Nach einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung ab und änderte den erstinstanzlichen Bescheid insofern ab, als der Beschwerdeführerin weitere Lohnabgaben in Höhe von rd S 0,6 Mio vorgeschrieben wurden.

Begründend vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht auch jeder einzelne der in den jeweiligen Betriebsvereinbarungen dargestellte Dienstreisetyp eine eigenständige Regelung des Begriffes Dienstreise darstelle, weil die (im Punkt 3.1. bzw 7.1. enthaltene) "tatsächliche Regelung" keine Aussage betreffend Dienstreisen über 28 Tage hinaus enthielte. Die aufzählend dargestellten Varianten stellten sich vielmehr als beispielhafte Darstellung verschiedener in Betracht kommender Varianten dar, die sich zum Teil aus der Kombination verschiedener Varianten ergäben. Es könne daher nur von einer eigenständigen Regelung des Begriffes Dienstreise "für die Dauer von 28 Tagen" ausgegangen werden, und zwar gültig für beide Dienstreisetatbestände des § 26 Z 7 EStG 1972 bzw § 26 Z 4 EStG 1988. Im Übrigen werde auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Definition des Begriffes Dienstreise rechtfertigte es darüber hinaus nicht, dass Vergütungen für Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 7 EStG 1972 bzw § 26 Z 4 EStG 1988 bei Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr der Arbeitnehmer zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) zeitlich unbegrenzt als nicht steuerbar behandelt würden. Die Begrenzung des eigenständigen Begriffes Dienstreise in den Betriebsvereinbarungen für die Dauer von höchstens 28 Tagen gelte grundsätzlich auch für diese Dienstreisen. Da die Anwendung der in den lohngestaltenden Vorschriften enthaltenen Bestimmungen jedoch eine Schlechterstellung gegenüber der Legaldefinition des § 26 EStG bedeuten würde, sei im vorliegenden Fall bei Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand (Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz) die Legaldefinition und nicht die Regelung der lohngestaltenden Vorschrift anzuwenden. Eine Steuerfreiheit der für Dienstreisen nach dem zweiten Tatbestand gezahlten Vergütungen sei somit nur für die Dauer von sechs Monaten gegeben. Die nachzufordernden Beträge seien diesbezüglich um rd S 0,6 Mio zu erhöhen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Wie schon im Berufungsverfahren, rügt die Beschwerdeführerin auch in ihrer gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde, dass die Betriebsvereinbarungen insofern unrichtig angewandt worden seien, als sie ausschließlich vom Wortlaut des Punktes 7.1. (bzw 3.1.) der Betriebsvereinbarung(en), welcher eine Definition des Begriffes "Dienstreise" enthält (in der Folge Definitionspunkt), ausgehe, hingegen die in der Folge angeführten Punkte der Betriebsvereinbarungen, welche verschiedene Typen von "Dienstreisen" aufzählen (in der Folge Detailregelungspunkte), völlig ignoriere. Die Partner der Betriebsvereinbarung hätten den absolut misslungenen Versuch unternommen, in der Definition den Begriff der Dienstreise zu formulieren, "was schon daran scheitere", dass die Definition mit der folgenden taxativen Aufzählung der Arten der Dienstreisen überhaupt nicht in Einklang zu bringen sei. Daraus ergebe sich aber nicht, dass die Detailregelungen unbeachtlich seien, sondern nur, dass mit Bedauern zur Kenntnis genommen werden müsse, dass der Versuch einer Definition misslungen sei, die Detailregelungen aber "anzuwenden" seien. Diese Detailregelungen sähen folgende sechs unterschiedliche Arten von Dienstreisen vor: Typ A für Dienstreisen innerhalb des Dienstortes (Wien oder Linz) unter 10 km, den Typ B für Dienstreisen innerhalb des Dienstortes (Wien oder Linz) über 10 km, den Typ C für Dienstreisen außerhalb des Dienstortes (Wien oder Linz) unter 20 km, den Typ D für Dienstreisen außerhalb des Dienstortes (Wien oder Linz) über 20 km mit Arbeitseinsatz von weniger als 28 Kalendertagen oder bei länger dauerndem Arbeitseinsatz für den Zeitraum der ersten 28 Kalendertage, den Dienstreisetyp E für Entsendungen außerhalb des Dienstortes (Wien oder Linz) über 20 km mit Arbeitseinsatz von weniger als 12 Monaten, aber mehr als 28 Kalendertagen, und schließlich den Dienstreisetyp F für Entsendungen außerhalb des Dienstortes (Wien oder Linz) über 20 km mit Arbeitseinsatz ab 12 Monaten Dauer. Für jeden einzelnen Typ sei eine klare Regelung getroffen, welche ein bestimmtes Entgelt vorsehe, wobei Dienstreisen, die mehr als 28 Kalendertage in Anspruch nehmen, für die ersten 28 Kalendertage mit einem höheren Tag- und Nachtgeld, für die 28 Tage überschreitenden weiteren Tage mit einem geringeren Tag- und Nachtgeld versehen seien. Es könne doch nicht ernsthaft eine bis ins Einzelne gehende Regelung einer Betriebsvereinbarung, die als steuerrechtlich zu beachtende Vorschrift zu werten sei, ignoriert werden, nur weil es den Vertragsparteien der Betriebsvereinbarungen nicht gelungen sei, alle Typen von Dienstreisen einer einheitlichen Definition eines Reisebegriffes zu unterstellen.

Gemäß § 26 Z 7 EStG 1972 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die den im privaten Dienst angestellten Personen aus Anlass einer Dienstreise als Reisewegvergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder), Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen (nach Abzug der durch die Abwesenheit des Arbeitnehmers erzielten Haushaltsersparnisse) nicht übersteigen. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder soweit 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 Vorschrift der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die dem Arbeitnehmer aus Anlass einer Dienstreise als Reisewegvergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergeld) und als Tages- und Nächtigungsgelder ausgezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgebäude, Lager usw) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder soweit 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 Sinn obiger Vorschriften der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Beide gesetzlichen Normen enthalten die Bestimmung, dass bei Bestehen einer besonderen Regelung des Begriffes Dienstreise in einer lohngestaltenden Vorschrift des § 68 Abs 2 lit a bis c EStG 1972 bzw § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 diese Regelung anzuwenden ist.

Mit dem Begriff der Reise im Sinn des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinander gesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen (länger als eine Woche) wird. Die Rechtfertigung der einkunftsmindernden Berücksichtigung von Tagesgeldern bei kurzfristigen

Aufenthalten liegt in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, 2. August 1995, 93/13/0099, und vom 15. November 1994, 90/14/0216).

Im Erkenntnis vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für die Frage der Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber nach § 26 Z 4 (erster Fall) EStG 1988 geleisteten Ersätze für den Verpflegungsmehraufwand in gleicher Weise wie bei Reisen im Sinn des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 darauf abzustellen ist, ob noch ein kurzfristiger oder bereits ein längerer Aufenthalt am neuen Tätigkeitsort vorliegt, "sodass Tagesgelder für eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 erster Fall EStG 1988 dann nicht steuerfrei bezahlt werden, wenn der Einsatz des Arbeitnehmers am betroffenen Ort als Dienstreise in diesem Sinn gar nicht beurteilt werden durfte, weil der betroffene Ort in Wahrheit als weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit anzusehen war" (vgl. ebenso bereits das hg. Erkenntnis vom 7. Dezember 1988, 88/13/0005). In diesem Erkenntnis wird auch zum Ausdruck gebracht, dass diese Ausführungen nicht für den besonders gelagerten Fall des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 gelten. Damit wurde aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20. November 1996, 96/15/0097, zum Ausdruck gebracht hat, nicht ausgesprochen, lohngestaltenden Vorschriften können - für steuerliche Zwecke - die normative Bedeutung zukommen, Tätigkeiten am Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) als Dienstreise zu qualifizieren. Die von der damaligen Beschwerdeführerin vorgetragenen Bedenken betreffend den Verstoß gegen den Gleichheitssatz durch die Regelung der Übernahme lohngestaltender Vorschriften in § 26 Z. 4 EStG 1988 müssten in der Tat als begründet angesehen werden, wenn diese Vorschrift dahingehend zu verstehen wäre, dass lohngestaltende Vorschriften uneingeschränkt Fiktionen aufstellen könnten. Der Verwaltungsgerichtshof vertrat daher die Auffassung, der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 könne in verfassungskonformer Auslegung nur 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, dass sie aber einzelne Merkmale des in § 26 Z. 4 EStG festgelegten Dienstreisebegriffes, so etwa das Erfordernis des Arbeitgeberauftrages, modifizieren können.

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass gegenständlich eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise in einer entsprechenden lohngestaltenden Vorschrift besteht, wobei sie eine derartige Regelung allerdings nur in der Aussage der Betriebsvereinbarungen sah, wonach eine Dienstreise vorliegt, wenn der Angestellte seinen Dienstort vorübergehend verlässt (bis zu 28 Kalendertagen), um an einem oder mehreren Orten Aufträge seines Dienstgebers auszuführen (Definitionspunkt).

Dieses Verständnis der belangten Behörde ist nicht als rechtswidrig zu erkennen, weil die Detailregelungspunkte tatsächlich keine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, keine Modifizierung im oben aufgezeigten Sinn enthalten. Sie enthalten vielmehr Regelungen, wie bestimmte Dienstreisetypen - die allerdings nicht unter den gesetzlichen und jedenfalls zum Teil auch nicht unter den im Definitionspunkt angeführten Dienstreisebegriff eingeordnet werden können - abzugulden sind. Einer der Beschwerdeführerin offenbar vorschwebenden ergänzenden Auslegung ist die Regelung des Begriffes Dienstreise im Definitionspunkt unter Heranziehung der Detailregelungspunkte auch deshalb nicht zugänglich, weil der Begriff "Dienstort" im Definitionspunkt einerseits und in den Detailregelungspunkten andererseits offenbar verschiedene Bedeutungen hat. Im Definitionspunkt wird nämlich von einem vorübergehenden Verlassen des "Dienstortes" gesprochen, während in den Detailregelungspunkten hinsichtlich der Dienstreisetypen A und B Vergütungen bei Reisebewegungen "innerhalb des Dienstortes" - also obwohl der "Dienstort" nicht verlassen wird - geregelt werden.

Hinzu kommt, dass - wie oben angeführt - der Inhalt des Begriffes "Dienstort" einer Vereinbarung im Rahmen einer lohngestaltenden Vorschrift nicht zugänglich ist. Es könnte daher auch ein Dienstort, wie er in den Detailregelungspunkten angeführt ist, nämlich als geografische Ortsbezeichnung (Wien oder Linz) - selbst wenn man davon ausgeinge, dass die Detailregelungspunkte eine Regelung des Dienstreisebegriffes enthielten - nicht als Teil einer solchen Regelung berücksichtigt werden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war, wobei von

der beantragten Verhandlung gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 22. März 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995130167.X00

Im RIS seit

27.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at