jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/11/20 96/15/0097

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.11.1996

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
60/03 Kollektives Arbeitsrecht;

Norm

ArbVG §2 Abs1;
ArbVG §29 Abs1;
ArbVG §3 Abs1;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1 Z9;
EStG 1972 §26 Z7;
EStG 1988 §16 Abs1 Z9;
EStG 1988 §26 Z4;
EStG 1988 §68 Abs5;
KollV Angestellte des Gewerbes §13;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der L GesmbH in S, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in H, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 6. März 1996, Zl. GA 8-1892/95, betreffend Lohnsteuer sowie 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 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt ein technisches Büro, mit welchem sie Leistungen im Bereiche der Konstruktion erbringt; weiters entsendet die Beschwerdeführerin - auf Grundlage des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes - Dienstnehmer zu Auftraggebern, damit sie dort unter der Oberleitung des Auftraggebers Ingenieurleistungen

erbringen. Die Beschwerdeführerin hat mit jedem einzelnen ihrer Dienstnehmer eine "Sondervereinbarung gemäß § 13 des Kollektivvertrages für Angestellte des Gewerbes" abgeschlossen, in welcher u.a. folgendes festgelegt ist:

"§ 3. Begriff der Dienstreise

Eine Dienstreise liegt vor, wenn Herr ... seinen

Dienstort S. verläßt, um in einem oder mehreren Orten von A.

(Anmerkung: der Beschwerdeführerin) im Rahmen von

Arbeitskräfteüberlassung zur Arbeitsleistung an Dritte

überlassen zu werden.

Dienstort im Sinne dieser Bestimmung ist und bleibt der

Firmensitz von A. in S.

Tritt Herr ... seine Dienstreise vom Wohnort aus an, tritt

an die Stelle des Dienstortes im Sinne obiger Vorschrift der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

...

§ 5. Reiseaufwandsentschädigung

Für die Bestreitung des mit der Dienstreise verbundenen Mehraufwandes erhält Herr ... pro Arbeitstag ein Taggeld von

ÖS ...,--.

Für den Tag des Antrittes und der Beendigung einer mehrtätigen Dienstreise, sowie bei Dienstreisen, die keinen vollen Kalendertag beanspruchen, beträgt das Taggeld ÖS ...,-- pro Stunde nach Maßgabe der Reisedauer an dem betreffenden Arbeitstag..."

Anläßlich einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1994 stellte das Finanzamt fest, daß die Beschwerdeführerin die aufgrund der oben erwähnten Sondervereinbarung ausgezahlten Tagesgelder als nicht steuerbare Bezüge ihrer Dienstnehmer behandelt hatte. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, daß keine Dienstreise im Sinn des § 26 Z. 4 EStG 1988 vorliege, soweit sich die einzelnen Arbeitnehmer länger als eine Woche an bestimmten Tätigkeitsorten aufgehalten hatten; insoweit stellten die ausgezahlten Tagesgelder steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Aufgrund dieser Rechtsauffassung zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin bescheidmäßig zur Haftung für Lohnsteuer (S 30.075,--) heran und schrieb ihr Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (S 4.493,--) sowie einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 400,--) vor.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin - soweit dies für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung ist - im wesentlichen vor, die mit den jeweiligen Dienstnehmern getroffenen Sondervereinbarungen gemäß § 13 des Kollektivvertrages für Angestellte des Gewerbes könnten nur als Bestandteil des Kollektivvertrages angesehen werden, sodaß sie als lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 EStG 1988 gelten müßten. Es liege ein Anwendungsfall der Regelung des § 26 Z. 4 EStG 1988 vor, wonach die in einer lohngestaltenden Vorschrift enthaltene Regelung des Begriffes der Dienstreise der im § 26 Z. 4 EStG 1988 festgelegten Dienstreisedefinition vorgehe. Im übrigen werde die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung in Frage gestellt, weil sie dazu führe, daß bei gleichem Mehraufwand für Reisebewegungen jene Dienstnehmer begünstigt würden, deren Kollektivvertrag eine Reisekostenregelung enthalte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Beschwerdeführerin habe Arbeitskräfte auf Grundlage des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes entstandt; dieses Gesetz enthalte keine eigenständige Regelung des Begriffes der Dienstreise. Die Beschwerdeführerin betreibe ein technisches Büro für Leistungen im Bereich der Konstruktion und falle daher mit ihren Beschäftigten grundsätzlich unter den räumlichen und fachlichen Geltungsbereich des Kollektivvertrages für Angestellte des Gewerbes, und zwar sowohl mit den im Betrieb Tätigen als auch mit entsandten Arbeitnehmern. Auch dieser Kollektivvertrag enthalte keine eigenständige Regelung des Begriffes der Dienstreise. In § 13 des Kollektivvertrages finde sich der Hinweis, daß Sondervereinbarungen nur gültig seien, soweit sie für den Angestellten günstiger seien oder Angelegenheiten

beträfen, die im Kollektivvertrag nicht geregelt seien. Die Beschwerdeführerin verweise darauf, daß sie auf § 13 des Kollektivvertrages beruhende Vereinbarungen über den Begriff der Dienstreise geschlossen habe, die als Bestandteil des Kollektivvertrages anzusehen seien. Im Hinblick auf die für den Dienstreisebegriff des § 26 Z. 4 EStG 1988 relevanten lohngestaltenden Vorschriften habe die belangte Behörde nunmehr zu prüfen, ob diese Sondervereinbarungen als Betriebsvereinbarung, die aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigung abgeschlossen worden sei, angesehen werden könnten. Das Arbeitsverfassungsgesetz definiere in § 29 als Betriebsvereinbarungen schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat andererseits in Angelegenheiten abgeschlossen würden, deren Regelung durch Gesetz oder Kollektivvertrag der Betriebsvereinbarung vorbehalten sei. Sondervereinbarungen seien dagegen in der Regel individuelle Vereinbarungen, die nur dann gültig seien, wenn sie für den Arbeitnehmer günstiger seien oder Angelegenheiten beträfen, die im Kollektivvertrag nicht geregelt würden. Die in Rede stehenden Vereinbarungen stellten keine Betriebsvereinbarung dar, weil sie zum einen auf § 13 des Kollektivvertrages basierten und zum anderen lediglich zwischen dem Arbeitgeber und individuellen Arbeitnehmern abgeschlossen worden seien. Daß aber Sondervereinbarungen nicht Bestandteil des Kollektivvertrages würden, ergebe sich schon daraus, daß deren Gültigkeit vom Günstigkeitsprinzip abhänge und bei diesem Günstigkeitsprinzip auf den betroffenen einzelnen Arbeitnehmer abzustellen sei. Im übrigen würde die Übernahme solcher individuellen Vereinbarungen der Intention der Bindung an lohngestaltende Vorschriften widersprechen, weil eine solche Bindung den Zweck verfolge, eine mißbräuchliche Gestaltung aufgrund individueller Verträge bzw. durch einseitige Regelung des Arbeitgebers zugunsten bestimmter Arbeitnehmer zu verhindern. Im gegenständlichen Fall lägen aber auch keine Dienstreisen im Sinne der Legaldefinition des § 26 Z. 4 EStG 1988 vor. Die Beschwerdeführerin habe weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, daß die Dienstnehmer nicht täglich an ihren Wohnort zurückgekehrt seien. Es könne daher nicht von einer Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 (zweiter Tatbestand) ausgegangen werden. Dienstreisen im Sinne des ersten Tatbestandes dieser gesetzlichen Regelung lägen auch nicht vor, weil dieser das Verlassen des Dienstortes voraussetze. Ein bestimmter Tätigkeitsort werde nach einer gewissen Zeit zum Mittelpunkt der Tätigkeit, wo der für eine Dienstreise typische Verpflegungsmehraufwand der Anfangsphase nicht mehr der Regelung des § 26 Z. 4 EStG 1988 subsumiert werden könne. Die für die jeweils erste Woche eines auswärtigen Diensteinsatzes gewährten Tagesgelder habe das Finanzamt als nicht steuerbare Reisekostenentschädigung anerkannt. Die strittigen Tagesgelder würden sich auf die daran anschließenden Zeiträume von längerfristigen Überlassungen der Dienstnehmer an Vertragspartner beziehen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich im Recht verletzt, daß Tagesgelder, die nach der auf § 13 des Kollektivvertrages für Angestellte des Gewerbes basierenden Sondervereinbarung ausgezahlt worden sind, nicht als Arbeitslohn gewertet und damit weder mit Lohnsteuer, noch mit Dienstgeberbeitrag oder dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag belastet werden. Zur Begründung führt sie im wesentlichen aus, die Sondervereinbarungen mit ihren Dienstnehmern hätten ihre Grundlage im § 13 des Kollektivvertrages, sie seien daher aus dem Kollektivvertrag abgeleitete Bestimmungen und hätten denselben Rechtscharakter wie eine kollektivvertragliche Regelung. Im übrigen läge ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, wenn die Steuerpflicht einer Zahlung davon abhinge, ob ein Kollektivvertrag vorliege.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

§ 26 Z. 4 lautet auszugsweise:

"Beträge, die aus Anlaß einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. 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 der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden..."

Die genannten lohngestaltenden Vorschriften des § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind

1.

gesetzliche Vorschriften

2.

von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen

3.

aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts

4.

die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung

5.

Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind

6.

Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden.

1. 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 auseinandergesetzt 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 aufgrund 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 weitergehender 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 nicht ausgesprochen, lohngestaltenden Vorschriften könne - für steuerliche Zwecke - die normative Bedeutung

zukommen, Tätigkeiten am Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) als Dienstreise zu qualifizieren. Die von der 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 vertritt daher die Auffassung, der Bestimmung des § 26 Z. 4 EStG 1988 kann in verfassungkonformer 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.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden Tagesgelder insofern als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt, als sie auf Zeiträume längerer Verweildauer an einem Ort nach Verstreichen einer kurzfristigen Anfangsphase (von einer Woche) entfielen. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, daß die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid auch dann nicht in ihren Rechten verletzt wäre, wenn die von ihr mit ihren Arbeitnehmern abgeschlossenen Sondervereinbarungen lohngestaltende Vorschriften im Sinn des § 68 Abs. 5 Z.1 bis 6 EStG 1988 wären.

2. Gemäß § 2 Abs. 1 ArbVG sind Kollektivverträge Vereinbarungen, die zwischen kollektivvertragsfähigen Körperschaften der Arbeitgeber einerseits und der Arbeitnehmer andererseits schriftlich abgeschlossen werden.

Nach § 3 Abs. 1 ArbVG können die Bestimmungen in Kollektivverträgen, soweit sie die Rechtsverhältnisse zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern regeln, durch Betriebsvereinbarung oder Arbeitsvertrag weder aufgehoben noch eingeschränkt werden. Sondervereinbarungen sind, sofern sie der Kollektivvertrag nicht ausschließt, nur gültig, soweit sie für den Arbeitnehmer günstiger sind oder Angelegenheiten betreffen, die im Kollektivvertrag nicht geregelt sind.

Gemäß § 29 Abs. 1 ArbVG sind Betriebsvereinbarungen schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat (Betriebsausschuß, Zentralbetriebsrat, Arbeitsgemeinschaft gemäß § 88a) andererseits in Angelegenheiten abgeschlossen werden, deren Regelung durch Gesetz oder Kollektivvertrag der Betriebsvereinbarung vorbehalten ist.

Gemäß § 13 des Kollektivvertrages für Angestellte des Gewerbes können die Bestimmungen dieses Kollektivvertrages, soweit sie die Rechtsverhältnisse zwischen Arbeitgebern und Angestellten regeln, durch Betriebsvereinbarung oder Arbeitsvertrag weder aufgehoben noch beschränkt werden, und sind Sondervereinbarungen nur gültig, soweit sie für den Angestellten günstiger sind oder Angelegenheiten betreffen, die im Kollektivvertrag nicht geregelt sind.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Sondervereinbarungen, die sie mit den einzelnen Arbeitnehmern abgeschlossen habe, stellten lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 5 EStG 1988 dar.

Vereinbarungen zwischen einem Arbeitgeber und einem Arbeitnehmer sind weder Kollektivverträge noch Betriebsvereinbarungen. Schon aus diesem Grund ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde die in Rede stehenden Sondervereinbarungen nicht als lohngestaltende Vorschriften im Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 EStG 1988 qualifiziert hat.

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

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

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1996150097.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at