

TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/21 92/15/0129

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.10.1993

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

60/04 Arbeitsrecht allgemein;

Norm

AZG §2 Abs1;

AZG §5 Abs1;

AZG §6;

EStG 1972 §68 Abs1;

EStG 1972 §68 Abs2;

EStG 1972 §68;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der Marktgemeinde X, vertreten durch Dr. D, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 9. Oktober 1991, Zl. 16/143-GA3-H/89, betreffend Haftung und Zahlung für Lohnsteuer, 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 Marktgemeinde behandelte in den Jahren 1985 bis 1988 43,8 % der an ihre (im Krankenhaus beschäftigten) Dienstnehmer bezahlten "Rufbereitschaftsentschädigungen" als steuerfrei.

Mit einem an "Krankenhaus z.H. Bürgermeister R., X," gerichteten Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 3. Mai 1989 machte das Finanzamt die Haftung für eine Lohnsteuerfehlberechnung von insgesamt S 1,571.850,-- (davon S 1,272.152,48 aus dem Titel der allein beschwerdegegenständlichen "Rufbereitschaftsentschädigung") geltend. In der Begründung dieses Bescheides vertrat das Finanzamt (sinngemäß) die Auffassung, die Rufbereitschaftsentschädigung werde nicht für Arbeitsleistungen, sondern für die Einschränkung der Freizeit gewährt. Die Begünstigung des § 68 EStG 1972 sei darauf nicht anzuwenden.

Gegen diesen Bescheid erhob die beschwerdeführende Marktgemeinde Berufung. Sie berief sich auf einen Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen vom 20. März 1973, wonach 43,8 % der Journaldienstzulage bzw. Bereitschaftsentschädigung steuerfrei zu belassen seien. Es sei weiters festzustellen, daß das Krankenhaus nicht Adressat des Bescheides sein könne, da es keine eigene Rechtspersönlichkeit besitze. Dem Finanzamt müsse bekannt sein, daß der Rechtsträger des Krankenhauses die Marktgemeinde sei.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, die für Journaldienst und Bereitschaftsdienst bezahlten Zuschläge seien im Sinne des § 68 EStG 1972 steuerfrei belassen worden. Bei den Entschädigungen für die Rufbereitschaft handle es sich jedoch nur um Entschädigungen für eingeschränkte Freizeit, denen kein Grundlohn gegenüberstehe. Daher handle es sich nicht um im Sinne des § 68 EStG 1972 steuerfreie Zuschläge.

In seiner die Berufung als unbegründet abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, daß zwischen Entschädigungen für Rufbereitschaft auf Grund eingeschränkter Freizeit und Entschädigungen für Bereitschaftsdienst im Rahmen der Arbeitszeit zu unterscheiden sei. Nur letztere werde im zitierten Erlaß behandelt. Die Bereitschaftsentschädigung werde neben dem Grundlohn mit Überstundenentlohnung, die Rufbereitschaftsentschädigung mit Anerkennungsbeträgen, die in der Regel wesentlich geringer als die Grundentlohnung pro Stunde seien, abgegolten. Mit Beginn der Tätigkeit am Arbeitsplatz ende die Rufbereitschaft und beginne die Arbeitszeit gegebenenfalls mit Überstunden samt Zuschlägen. Die Steuerfreiheit eines Zuschlages im Sinne des § 68 EStG 1972 komme nur dann in Frage, wenn Arbeitszeit mit Grundlohn entlohnt werde. Bei Rufbereitschaft in einer frei verfügbaren Zeit handle es sich nicht um Arbeitszeit.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Agabenbehörde zweiter Instanz führte die beschwerdeführende Marktgemeinde aus, es sei steuerlich unerheblich, ob in Zeiten der Rufbereitschaft Dienst versehen werde oder nicht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte sie nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage aus, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Zulagen und Zuschlägen im Sinne des § 68 EStG 1972 sei grundsätzlich nur dann erfüllt, wenn neben dem Stunden-, Grund- oder Akkordlohn diese Zulagen und Zuschläge gewährt würden. Dies treffe auf Zulagen bzw. Zuschläge zu, die für Bereitschaftsdienst bzw. Journaldienst im Sinne der dienstrechtlichen Vorschriften gewährt würden. Diese stellten eine Abgeltung sowohl für die Dauer der erbrachten Bereitschaft als auch für die in dieser Zeit tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung dar. Auf diese Zulagen bzw. Zuschläge beziehe sich auch der von der Beschwerdeführerin erwähnte Erlaß. Anders verhalte es sich mit der Entschädigung für die Rufbereitschaft. Dabei werde der Dienstnehmer nicht zum Aufenthalt an einem konkret bestimmten Ort - insbesondere dem Arbeitsort - verpflichtet, sondern lediglich zur Erreichbarkeit. § 50 Abs. 3 BDG lege ausdrücklich fest, daß Rufbereitschaft nicht als Dienstzeit gelte. In Lehre und Rechtsprechung werde daher die für Rufbereitschaft gewährte Entschädigung nicht als Zuschlag bzw. Zulage für Mehrarbeit im Sinne des § 68 EStG 1972 angesehen.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte mit seinem Beschluß vom 15. Juni 1992 die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die beschwerdeführende Marktgemeinde macht zunächst geltend, der erstinstanzliche, an das "Krankenhaus" gerichtete Bescheid sei an eine "Nichtperson" ergangen und daher ein "rechtliches Nichts". Erst im Zuge des Berufungsverfahrens sei die Beschwerdeführerin in die Schuldnerposition versetzt worden. Dies sei ungeachtet der weiten Fassung des § 289 BAO unzulässig. Die belangte Behörde hätte die Berufung der Beschwerdeführerin, da sie gegen ein rechtliches Nichts gerichtet gewesen sei, als unzulässig zurückweisen müssen.

Diesen Darlegungen ist unter Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1992, Zl. 91/15/0085, zu erwidern, daß die Bezeichnung des Adressaten des erstinstanzlichen Bescheides zwar fehlerhaft war. Aus der zulässigen und gebotenen Deutung des Bescheides ergibt sich jedoch, daß dieser an die beschwerdeführende Marktgemeinde gerichtet war. Ihr gegenüber war daher die gemäß § 290 Abs. 1 BAO jedenfalls gegen sie wirkende Berufungsentscheidung zu treffen; die unter dem oben erwähnten Gesichtspunkt geltend gemachte Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor.

§ 68 Abs. 1 EStG 1972 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. Nr. 620, lautet:

"Erhält der Arbeitnehmer Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulagen, in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit und Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, so beträgt die Lohnsteuer, soweit diese Zulagen und Zuschläge insgesamt den Freibetrag von 5.070 S monatlich (1.170 S wöchentlich, 195 S täglich) übersteigen, 15 v.H."

Auf die im Beschwerdefall in Rede stehende "Entschädigung für Rufbereitschaft" treffen die Tatbestandsvoraussetzungen einer steuerlichen Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1972 nicht zu. Im Beschwerdefall ist das rechtliche Schicksal von Entgelten strittig, die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin dafür erhielten, das sie während bestimmter Zeiten - bei freier Wahl des Aufenthaltsortes und der Verwendung solcher Zeiten - für den Dienstgeber erreichbar sein mußten. Von dieser "Rufbereitschaft" zu unterscheiden ist die "Arbeitsbereitschaft", wobei sich der Arbeitnehmer an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort zu dessen jederzeitiger Verfügung zu halten hat; es geht im Beschwerdefall auch nicht um Entlohnungen für Mehrarbeit, die auf solche Arbeitsleistungen entfallen, die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin im Anschluß an Zeiten der Rufbereitschaft - nach "Einberufung" - erbracht haben.

Streitentscheidend ist, ob das für "Rufbereitschaft" im soeben dargelegten Sinn gewährte Entgelt den im § 68 Abs. 1 EStG 1972 angeführten "Zulagen und Zuschlägen" zugeordnet werden kann. Die Begünstigung nach der zitierten Vorschrift kommt (in Form eines einzigen, gemeinsamen Freibetrages und eines festen Stundensatzes für die den Freibetrag übersteigenden Zulagen und Zuschläge, bezogen auf den Lohnzahlungszeitraum) für folgende "Zulagen und Zuschläge" zum Tragen:

1.

Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen;

2.

in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit;

3. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit.

Die "Rufbereitschaftsentschädigung" ist keinem dieser Tatbestände zuzuordnen.

Nach § 68 Abs. 2 EStG knüpft die Begünstigung der sogenannten "SEG-Zulagen" (vgl. oben Punkt 1.) daran an, daß der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistungen überwiegend unter den in Z. 1 bis 3 der zuletzt zitierten Vorschrift angeführten Verhältnissen erbringt. Die Beschwerde vertritt die Auffassung, die Entlohnung für Rufbereitschaft stelle (im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation von § 68 EStG 1978) eine Erschwerniszulage dar bzw. sei dieser gleichzuhalten.

Die Begünstigung von "Erschwerniszulagen" setzt voraus, daß der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeitsleistungen erbringt, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (vgl. § 68 Abs. 2 Z. 2 EStG 1972). Ungeachtet des Umstandes, daß die in Rede stehenden Entschädigungen Teile des Arbeitslohnes darstellen, kann jedoch nicht davon gesprochen werden, daß das "Erreichbarsein" im Rahmen der Rufbereitschaft eine tatsächliche Arbeitsleistung im hier maßgeblichen Sinn darstellte. Bei der Rufbereitschaft handelt es sich arbeitsrechtlich nach Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Martinek-Schwarz, Angestelltengesetz⁷ 327; Schwarz-Löschnigg, Arbeitsrecht⁴ 305; Grillberger, Arbeitszeitgesetz 31; Cerny, Arbeitszeitrecht, 30, 62, 94;

Rainer, ZAS 1968, 48 f; Haslinger, JBl. 1970, 125 ff;

OGH ArbSlg. 8254, 8856,9 ObA 53/92) wie auch nach der Verkehrsauffassung nicht um eine Arbeitsleistung selbst, sondern um eine Leistung anderer Art. Schon unter diesem Gesichtspunkt kann nicht davon gesprochen werden, daß es sich hier um Entgelte für Arbeitsleistungen handelte, die unter Umständen erbracht würden, die im Vergleich zu den üblichen Arbeitsbedingungen (der entsprechenden Berufssparte; vgl.z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1988, 87/14/0194) eine außerordentliche Erschwernis darstellten.

Es erübrigt sich daher eine weitere Erörterung dahin, daß es sich beim "Erreichbarsein" weder an sich um "Umstände" im oben dargelegten Sinn, unter denen Arbeitsleistungen zu erbringen wären, handelte, noch um solche Umstände, die als außerordentliche Erschwernis gegenüber den allgemeinen Arbeitsbedingungen aufzufassen wären.

Eine Auslegung, daß die Entschädigung für Rufbereitschaft eine Erschwerniszulage darstelle, überschreitet somit die äußersten Grenzen des Wortsinnes der Begünstigungsvorschrift. Das von der Beschwerde angestrebte Ergebnis ist somit auch im Wege der ihr vorschwebenden verfassungskonformen Interpretation nicht zu erreichen. Die Argumente, die die Beschwerde in diesem Zusammenhang unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes ins Treffen führt, bieten aber auch keinen Anlaß zu Normbedenken. Die Beschwerde vertritt die Auffassung, Zusatzbeträge für "außerhalb der konkreten Arbeitsstunde, aber dessen ungeachtet innerhalb des Arbeitsverhältnisses bestehende Erschwernisse" seien in gleicher Weise zu begünstigen wie solche für "mit einer konkreten Arbeitsstunde gekoppelte Erschwernisse". Diese den Gesichtspunkt einer zeitlichen Zuordnung von Erschwernissen zu bestimmten Arbeitszeiten in den Vordergrund stellende Argumentation läßt außer acht, daß die Begünstigung hier schon deshalb nicht in Betracht kommt, weil der Charakter der Zulage als Entgelt für vom Arbeitnehmer zu leistende ARBEITEN zu verneinen ist. Auf die von der Beschwerde aufgeworfene Frage der Zuordnung von Erschwernissen zu bestimmten Arbeitszeiten kommt es im vorliegenden Zusammenhang daher gar nicht an. Unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes ist vielmehr maßgeblich, daß es dem Gesetzgeber nicht verwehrt sein kann, Arbeitsentgelte im Hinblick auf die Intensität der mit der Erbringung der Arbeit für den Arbeitnehmer verbundenen Belastung zu begünstigen, Entgelte für anderweitige, nicht unter gleich belastenden Umständen erbrachte Leistungen hingegen nicht.

Auch der Hinweis auf § 68 Abs. 4 EStG 1972 ist im vorliegenden Zusammenhang nicht zielführend. Diese Regelung knüpft unter dem Gesichtspunkt, daß der dort umschriebene Personenkreis nicht schlechter behandelt werden soll als vor Ausübung der Funktion, in Ansehung dieses Personenkreises bei der Fortzahlung der Entgelte an vor Ausübung der Funktion erbrachte Arbeiten und hiefür gewährte Entgelte an; daraus sind für die im vorliegenden Zusammenhang maßgebliche Frage, ob zwischen einer "Rufbereitschaft" und dem in § 68 Abs. 2 Z. 2 normierten Begriff der Erschwernis Unterschiede im Tatsächlichen bestehen, keine Folgerungen zu ziehen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerde handelt es sich bei den in Rede stehenden Entgeltteilen auch nicht um "in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit" (vgl. oben Punkt 2.). Mit dem Begriff der "Überstunde" wird hier an arbeitszeitrechtliche Regelungen angeknüpft. Voraussetzung für die Begünstigung ist somit grundsätzlich, daß das in Rede stehende Entgelt (der über den Grundlohn hinausgehende) Teil einer Entlohnung ist, die Gegenleistung für eine über die Normalarbeitszeit hinaus erbrachte Arbeit ist. Zeiten der Rufbereitschaft sind jedoch nicht Arbeitszeit (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Dezember 1991, Zlen. 91/19/0248, 0249, 0250, unter Hinweis auf Grillberger, aaO 31; Cerny, aaO 62; Pfeil, ZAS 1984, 100; OGH 19. Juni 1991, 9 ObA 96/91); sie können daher - ungeachtet ihrer zeitlichen Lagerung im Verhältnis zur Normalarbeitszeit - nicht Überstunden darstellen. Schon unter diesem Gesichtspunkt kann auch die Entschädigung für Rufbereitschaft nicht als "Überstundenentlohnung" qualifiziert werden. Es erübrigte sich daher ein Eingehen auf die von der Beschwerde im Zusammenhang mit dem Begriff der "Mehrarbeit" angestellten Überlegungen. Auch die Tatbestandsvoraussetzungen der Begünstigung für "in Überstundenentlohnungen enthaltene Zuschläge für Mehrarbeit" liegen somit nicht vor. Im Hinblick auf den oben bereits dargelegten, insbesondere die Intensität der Belastung des Arbeitnehmers betreffenden Unterschied im Tatsächlichen besteht auch unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes kein Anlaß, Entschädigungen für Rufbereitschaft in gleicher Weise zu begünstigen wie Arbeitsleistungen (im eigentlichen Sinn) über die Normalarbeitszeit hinaus.

Schon deshalb, weil das Begriffsmerkmal "Arbeit" im maßgeblichen Sinn auf die Rufbereitschaft nicht zutrifft, handelt es sich bei der dafür bezahlten Entschädigung auch dann nicht um Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, wenn die Rufbereitschaft in die genannten Zeiten fiel. Auch der zuletzt genannte Begünstigungstatbestand (vgl. oben Punkt 3.) kommt somit hier nicht zum Tragen.

Die geltend gemachte Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor.

Die Beschwerde war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten mündlichen Verhandlung konnte aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992150129.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at