

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

27.11.2017

Geschäftszahl

Ra 2015/15/0026

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamtes Salzburg-Stadt in 5026 Salzburg, Aignerstraße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Jänner 2015, Zl. RV/6100010/2014, betreffend Lohnsteuerhaftung und Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005 bis 2007 (mitbeteiligte Partei: Land Salzburg in 5010 Salzburg, Fanny-von-Lehnert-Straße 1), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Bei der mitbeteiligten Partei fand eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2005 bis 2007 statt, bei welcher den pauschalen Reisekosten für Straßenarbeiter die Anerkennung als nicht steuerbarer Reisekostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 mit der Begründung versagt wurde, dass weder eine Dienstreise im Sinne der genannten Bestimmung noch eine solche im Sinne einer lohngestaltenden Vorschrift vorliege.

2 Gegen die vom Finanzamt erlassenen Haftungsbescheide (Lohnsteuer der Jahre 2005 bis 2007) sowie Abgabefestsetzungsbescheide (Dienstgeberbeitrag der Jahre 2005 bis 2007) erhob die mitbeteiligte Partei Berufung. Im streitgegenständlichen Bereich der Straßen-, Autobahn- und Brückenmeistereien würden Tagesgebühren gemäß § 112 Landes-Beamtengesetz (L-BG) mit einer Reisekostenpauschale laut Verordnung der Salzburger Landesregierung vom 4.8.1994, LGBL Nr. 89/1994 idF LGBL Nr. 111/2001, abgegolten. Aufzeichnungen seien zur monatlichen Abrechnung vorzulegen. Für die Dienstnehmer sei somit eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 26 Z 4 EStG 1988 vorhanden, sodass "die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung" unterliege. Die betroffenen Dienstnehmer seien jeweils einem bestimmten Dienstort und keiner "Dienststrecke" zugeteilt. Sie hätten sich vor dem eigentlichen Dienstbeginn am Dienstort (z.B. der Straßenmeisterei) einzufinden. Die Einteilung der Arbeiten finde je nach Anfall und Erfordernis täglich vor Ort in der Straßenmeisterei statt. Die fachliche Einteilung der Dienstnehmer erfolge in Abhängigkeit vom eingetretenen Ereignis auf der Grundlage der Ausbildung der Person; die zeitliche Einteilung richte sich ausschließlich nach den vorliegenden Erfordernissen. Bestehe keine Notwendigkeit zu einem Einsatz, verrichteten die Arbeitnehmer die Arbeiten am Dienstort, wofür gesetzeskonform keine Reisekostenvergütungen gewährt würden. Keinesfalls seien sie ständig für eine bestimmte Wegstrecke eingesetzt. Die Dienstnehmer seien verpflichtet, tägliche Arbeitsaufzeichnungen zu führen, aus denen der tägliche Einsatz und die beanspruchten Zulagen und Reisekostenersätze ersichtlich und nachvollziehbar seien. Im Rahmen der Prüfung seien lediglich Einzelfälle vermeintlicher Mängel aufgezeigt worden, in denen die Reisekostenpauschale in einem Monat höher gewesen wäre, als die auf Grund der aufgezeichneten Reisetätigkeit zustehende Gebühr, was sich im nächsten Monat wieder ausgeglichen habe. Insoweit diese Feststellungen im Einzelfall nicht hätten widerlegt werden können und auch eine jährliche Gegenüberstellung von in Anspruch genommenen Pauschalen zu den tatsächlich geleisteten Dienstreisen nicht zur Anwendung kommen könne, würde sich die Versagung der Steuerfreiheit der Reisekostenvergütung lediglich auf Einzelfälle in einzelnen Monaten beziehen, in denen die geleisteten Dienstreisen in der gewährten Pauschale keine Denkung fänden. Keinesfalls könnte dies zu einer pauschalen Aberkennung der Steuerfreiheit für den gesamten Zeitraum und für sämtliche Dienstnehmer führen.

3 Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die mitbeteiligte Partei die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Rahmen eines Erörterungsgesprächs wurden sowohl

Fragen der grundsätzlichen Geltung der Verordnung vom 4.8.1994 behandelt als auch einzelne vom Dienstgeber vorgelegte Arbeitsnachweise überprüft.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge. Die angefochtenen Bescheide wurden gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Strittig sei in tatsächlicher Hinsicht nur, ob die verfahrensgegenständlichen Reisegebühren entweder monatlich durch den Vorgesetzten bzw. bei der Lohnabrechnung überprüft worden seien oder zumindest einmal im Jahr eine Überprüfung bzw. eine Abrechnung der Reisegebühren erfolgt wäre. Das Bundesfinanzgericht folge in diesem Bereich den Ausführungen der mitbeteiligten Partei beim Erörterungstermin, wonach die Bediensteten der Autobahn-, Straßen- und Brückenmeistereien täglich händische Arbeitsaufzeichnungen zu führen hätten, die von ihnen zu unterfertigen und vom Vorgesetzten abzeichnen seien. Es entspreche den Denkgesetzen, dass diese Arbeitsaufzeichnungen, die ja nicht nur den Anspruch auf die pauschalen Reisegebühren, sondern auch den Anspruch auf andere Zulagen dokumentieren sollen, an die Landesbuchhaltung weitergeleitet werden. Dem Finanzamt sei zuzugestehen, dass diese Aufzeichnungen von unterschiedlicher Qualität seien und teilweise die Unterschriften der Vorgesetzten fehlten. Dies sei aber unproblematisch, weil bei Bedarf andere Unterlagen (z.B. Einsatzpläne) zur Überprüfung zur Verfügung stünden. Bei der Landesbuchhaltung seien auch monatliche Zusammenstellungen dieser Reisegebühren vorhanden, sodass diese überprüfbar seien. Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass die betroffenen Dienstnehmer ihre Arbeitsleistung überwiegend außerhalb ihrer Dienststelle erbringen. Gegenteilige Beweisergebnisse habe auch die abgabenbehördliche Prüfung nicht ergeben.

5 Das Bundesfinanzgericht teile die Rechtsansicht der mitbeteiligten Partei, wonach die Verordnung vom 4.8.1994 über pauschalierte Reisegebühren im Baudienst, LGBL Nr. 89/1994, auch nach Inkrafttreten des Landes-Vertragsbedienstetengesetzes noch dem Rechtsbestand angehöre. Die Verordnung sei auch - wie näher erläutert - in Ausführung der Gesetze ergangen.

6 Die Verordnung des Landes Salzburg über die pauschalierten Reisegebühren im Baudienst (LGBL Nr. 89/1994 idF LGBL Nr. 111/2001) stelle für den Prüfungszeitraum eine taugliche lohngestaltende Vorschrift nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 dar, die eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise enthalte. Dieser Dienstreisebegriff könne zur Auszahlung von steuerfreien Taggeldern nach § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 berechtigen, sofern der Dienstnehmer seinen Dienstort verlasse. Der Dienstort sei im gegenständlichen Fall gemäß § 1 VO des BMF, BGBl. II Nr. 306/1997, als die Straßenmeisterei (ein Werksgelände iSd § 26 Z 4 zweiter Satz EStG 1988) definiert. Ein Rückgriff auf die Legaldefinition der Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 für die Beurteilung der steuerlichen Behandlung der pauschalierten Reisegebühren sei damit verfehlt.

7 Dass Bedienstete einer Straßenmeisterei diesen Dienstort (zumindest) in dem Umfang verlassen und überwiegend im Außendienst tätig seien, wie dies die mitbeteiligte Partei in ihrem Schriftsatz vom 29.10.2014 als Berechnungsbasis für das in der Verordnung festgelegte Monatspauschale umschrieben habe, erscheine dem Bundesfinanzgericht nachvollziehbar. Dabei sei von 200 effektiven Außendiensttagen mit einer Ausbleibezeit von mehr als acht Stunden ausgegangen worden. Bei 52 Wochen im Jahr sei daher schon eine "Nichtaußendienstzeit" von 12 Wochen berücksichtigt worden (Urlaubszeit bzw. eventuelle Abwesenheiten). Dies bedeute, dass bei einer Tagesgebühr von 11,77 EUR (2/3 von derzeit 17,60 EUR) der (in der Verordnung vorgesehene Fix-)Betrag von 196,20 EUR pro Monat erreicht sei. Wenn man die Aufgaben der streitgegenständlichen Bediensteten betrachte, sei es durchaus glaubwürdig, dass diese ausgehend von rund 260 möglichen Arbeitstagen rund 200 Arbeitstage im Außendienst verbringen. Damit seien die Überlegungen des Finanzamtes, wonach diese pauschal vereinbarten Reisegebühren als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln seien, nicht tragfähig. Nach den Regelungen der lohngestaltenden Vorschrift werde der Dienstort verlassen und würden Reisegebühren pauschal in einer Höhe festgesetzt, die (bei Durchschnittsbetrachtung) gegenüber der Einzelabrechnung geringer seien.

8 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nicht zulässig, weil sich die Steuerfreiheit der bezahlten Reisekostenpauschale direkt aus den zitierten Bestimmungen ergebe.

9 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamtes. Die Revision sei zulässig, weil das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, wonach im Falle der Zahlung von Pauschalbeträgen ein Nachweis jeder einzelnen Dienstreise dem Grunde nach erforderlich sei (Hinweis u.a. auf VwGH 20.6.2000, 98/15/0068). Auch fehle Rechtsprechung zur Frage, ob es zulässig sei, in einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 eine Pauschalregelung (Monatspauschale) für Reisekostenersätze zu normieren, ohne dass überprüfbar sei, wieviel Reisekostenersatz auf die einzelne Dienstreise entfalle. Das angefochtene Erkenntnis führe im Ergebnis dazu, dass bei derartigen Pauschalierungen eine "Jahresdurchrechnung" aller Dienstreisen bzw. eine "Jahresdeckungsprüfung", ob die Reisekostenpauschalen im Jahresdurchschnitt den "Aufwand" der getätigten "Dienstreisen" überstiegen oder nicht für die Steuerbegünstigung ausreichten. Das Bundesfinanzgericht erachte eine Pauschalierung für zulässig und übersehe dabei, dass für den jeweiligen Arbeitnehmer nicht mehr der entstandene Aufwand mit den laut § 26 Z 4 EStG 1988 höchstens zulässigen Pauschalsätzen abgegolten werde. Das Bundesfinanzgericht berücksichtige in seinen Berechnungen auch fiktive Nichtleistungszeiten (Urlaub, Krankenstand etc.). Auch dazu fehle Rechtsprechung. Eine "Jahresdurchrechnung" bzw. "Übertragung" würde im vorliegenden Fall entgegen der gesetzlichen Anordnung in § 77 EStG 1988, wonach bei durchgehender Beschäftigung des Arbeitnehmers der Lohnzahlungszeitraum grundsätzlich der Kalendermonat sei, eine gesetzwidrige Ausweitung/Veränderung des

Lohnzahlungszeitraumes für den Bereich der Reisekosten bedeuten, welche durch keine andere Norm gedeckt sei.

10 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet. 13 Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass

einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt nach dem ersten Teilstrich dieser Bestimmung vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Weiters sah der vierte Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung vor dessen Aufhebung mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 22.6.2006, G 147/05 ua und V 111/05 ua, vor, dass lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise enthalten können.

14 Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 306/1997, welche gleichfalls mit dem angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes aufgehoben wurde, waren Tagesgelder, welche auf aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 Arbeitnehmern gewährt werden, die über Auftrag des Arbeitgebers ihren Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlassen, im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG 1988 steuerfrei.

15 § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 sieht die Begrenzung des Tagesgeldes für Inlandsdienstreisen mit einem bestimmten Betrag pro Tag vor, der für volle 24 Stunden zusteht. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 (nach der bis zum 9.7.2007 geltenden Rechtslage) eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

16 Im Revisionsfall bestimmt § 1 der Verordnung der Salzburger Landesregierung vom 4.8.1994, LGBl. Nr. 89/1994 idF LGBl. Nr. 111/2001, dass Bedienstete, die überwiegend außerhalb ihrer Dienststelle im Erhaltungs- und Betreuungsdienst von Straßen, Autobahnen oder Brücken eingesetzt werden, monatlich pauschalierte Reisegebühren in Höhe eines bestimmten Fixbetrages erhalten.

17 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt für alle im § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreiem Nachweis belegte Reisekostenentschädigungen dürfen als steuerfrei behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0068, mit weiteren Nachweisen).

18 Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist ein Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 oder der anzuwendenden lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten.

19 Die betreffende Leistung des Arbeitgebers ist Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise, also der Kosten für eine Fahrt zu einer bestimmten Zeit, auf einer bestimmten Strecke, zu einem bestimmten Ziel und einem bestimmten Dienstzweck. Eine solche Konkretisierung hat bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstoffahrt zugrunde zu liegen (vgl. schon VwGH 19.9.1989, 89/14/0121, zur insoweit vergleichbaren Bestimmung des § 26 Z 7 EStG 1972).

20 Diese Voraussetzungen sind im Revisionsfall nicht erfüllt. Die streitgegenständlichen Zahlungen aufgrund der Verordnung vom 4.8.1994 werden nicht "als Tagesgelder aus Anlass einer Dienstreise" gewährt. Sie stehen vielmehr jedem in einem bestimmten Bereich tätigen Bediensteten zu, der überwiegend außerhalb der Dienststelle eingesetzt ist. Der monatliche Pauschalbetrag wird unabhängig davon gewährt, ob der einzelne Dienstnehmer im betreffenden Monat überhaupt eine "Dienstreise" unternommen hat. Der Pauschalbetrag steht nach dem Ergebnis des Verfahrens auch in Zeiten des Krankenstandes (bis zu 30 Tagen) oder sonstiger dienstlicher Abwesenheiten zu. Dass sich die in der Verordnung festgesetzte Höhe des monatlichen Pauschalbetrages - wie die mitbeteiligte Partei aufgezeigt hat - an einer Außendiensttätigkeit von rund 200 Arbeitstagen orientiert und dieses Ausmaß - wie das Bundesfinanzgericht festgestellt hat - nach der Lebenserfahrung bzw. den vorgelegten Beispielfällen tatsächlich von den betroffenen Dienstnehmern erreicht wird, ändert nichts daran, dass der monatliche Pauschalbetrag nicht aus Anlass konkreter Dienstreisen gewährt wird.

21 Für dieses Auslegungsergebnis spricht zudem auch, dass § 26 Z 4 EStG 1988 in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung ausdrücklich den Fall der Abrechnung der "Tagesgelder" nicht nach Stunden, sondern (aufgrund lohngestaltender Vorschrift) nach "Kalendertagen" angesprochen hat; dass eine lohngestaltende

Vorschrift eine (steuerlich begünstigte) Abrechnung von Tagesgeldern auch nach Kalendermonaten vorsehen könne, kann dem Gesetz nicht entnommen werden.

22 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 27. November 2017