



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., geb. XX.XX.19XX, A\_whft., vertreten durch B., Rechtsanwalt, C\_etabl., vom 16. November 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 29. September 2009 entschieden:

### S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF. Bw. genannt) ist seit vielen Jahren als Unteroffizier im Fernmeldeaufklärungsdienst beim Bundesheer beschäftigt. Sein Arbeitsplatz befindet sich in einer Außenstelle, in D. rund 85 km von seinem Wohnsitz entfernt. Der Sitz seiner Heeresdienststelle ist in Wien eingerichtet.

Es entsprach der damaligen Dienstgepflogenheit, dass die Mitarbeiter des Fernmeldeaufklärungsdienstes auch bei dauerhafter Dienstleistung in Form einer Dienstzuteilung an der Dienststelle verwendet wurden. Mit dieser Gestaltung wurde der Zweck verfolgt, die besonderen Anforderungen dieser Dienst verrichtung durch die Truppenübungsgebühr gemäß § 72 RGV abzugelten. Dieser vom Arbeitgeber ohne Vorliegen einer Reise geleistete Reisekostenersatzes (Übungsgebühr) wurde gemäß § 26 Z 4 EStG als nicht steuerbar behandelt.

Mit der Dienstrechts-Novelle 1990, BGBl. 447/1990 wurde unter Wahrung der bestehenden Besoldungsansprüche die dienstrechtliche Konstruktion einer „formalen dauernden Dienstzuteilung“ aufgegeben und eine eigene gesetzliche Grundlage geschaffen. Statt für die dauernden Dienstleistungen auf Grund einer formellen Dienstzuteilung eine Zuteilungs- oder Übungsgebühr zu leisten, wurde mit dem § 75 RGV jenen Mitarbeiter, die am 1.10.1989 dauernd im Fernmeldeaufklärungsdienst oder einer Dienststelle über 1200 m Seehöhe beschäftigt waren, ein eigener gesetzlicher Gebührenanspruch in Höhe der Übungsgebühr gemäß § 72 RGV eingeräumt.

Auch die Sondergebühr gemäß § 75 RGV für die „bestehenden“ Mitarbeiter wurde - in Abstimmung mit der Finanzverwaltung - wie bisher unversteuert vom Dienstgeber ausbezahlt. Die nach dem Stichtag (1.10.1989) im Fernmeldeaufklärungsdienst oder hochalpinen Heeresdienst tätigen Arbeitnehmer, hatten keinen Anspruch mehr auf diese Sondergebühr. Mit der Dienstrechts-Novelle 1990 wurde somit diese besondere Vergütung nach § 72 RGV auslaufend unter Wahrung bestehender Ansprüche abgeschafft.

Mit der so genannten Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. 45/2007, die mit 1.1.2008 in Kraft getreten ist, wurde im § 26 Z. 4 EStG der Verweis auf die Anwendung der lohngestaltenden Vorschriften (im gegenständlichen Fall die RGV) für den steuerrechtlich maßgebenden Begriff der Dienstreise abgeschafft. Damit wurde die Möglichkeit steuerfreie Reisekostenersätze für Dienstreisen an (ständige) Dienstverrichtungsorte, die steuerrechtlich bereits als Arbeitsstätte zu qualifizieren waren, beendet.

Aus diesem Grunde wurde vom Arbeitgeber des Bw. - entsprechend den steuerrechtlichen Informationen der Finanzverwaltung zur Reisekosten-Novelle 2007 - die Sondergebühr gemäß § 75 RGV mit Wirksamkeit ab 1.1.2008 (nach-)versteuert.

Der Bw. reichte im September 2009 einen Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2008 ein und vom Finanzamt wurde ein erklärungsgemäßer Veranlagungsbescheid erlassen.

Weil der Bw. aber nicht mit der Versteuerung seiner Sondergebühr nach § 75 RGV einverstanden war, erhob er gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter mit den Schriftsätze vom 16.11.2009 und 30.11.2009 form- und fristgerecht Berufung und stellte das Begehren die erhaltene Sondergebühr gemäß § 75 RGV – wie in den Vorjahren – als nicht steuerpflichtig zu behandeln.

Zu Begründung führte er sinngemäß Folgendes an:

"Meine Dienstverrichtung ist mit besonderen Belastungen und Aufwendungen verbunden. Ich versehe Schichtdienst und habe häufig und umfangreiche Reisetätigkeiten zu leisten. Ein eigener Pkw ist für diese Dienstverrichtungen unerlässlich.

Wie sehr diese Erschwernisse und Aufwendungen ins Gewicht fallen, war auch dem Dienstgeber durchaus bewusst, weil er meine Kollegen und mich ausdrücklich mit den zusätzlichen Zahlungen und deren Steuerfreiheit für diese Art der Dienstverwendung angeworben hat. Es stellt für mich einen schwerwiegenden Vertrauensbruch dar, dass nun zu einem Zeitpunkt, wo es mir altersmäßig kaum mehr möglich ist eine geeignete Berufsalternative zu nützen, die Zusage der Steuerfreiheit nicht mehr gelten soll.

Durch die Reisekosten-Novelle 2007 hat sich nach meiner Ansicht, die maßgebliche Sach- und Rechtslage nicht geändert. Der novellierte § 26 Z. 4 EStG sowie der neu geschaffene § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG enthalten deshalb keine relevanten Änderungen, weil sie die Überleitungs- und Fortzahlungsregelung des § 75 Abs. 1 RGV unberührt lassen. Es geht bei meiner Dienstverrichtung nämlich nicht um Dienstreisen, Außendienst oder dergleichen, sondern um die schon erwähnten besonderen Erschwernisse und Aufwendungen, an denen sich weder tatsächlich noch rechtlich etwas geändert hat. Diese entsprechen jenen Einsatzbedingungen, wie sie durch den § 72 RGV abgegolten werden. Die diesbezügliche Steuerbefreiung ist auch im gesamten Schriftverkehr, der im Zusammenhang mit der „Nachversteuerung“ unserer Sondergebühr geführt wurde, bestätigt.

Wie sich aus den Materialien zur Reisekosten-Novelle 2007 ergibt, soll die Steuerbefreiung für die Bereiche der besonderen dienstrechtlichen Regelungen aufrecht erhalten werden. Es wird sogar in den erläuternden Bemerkungen zum Ausdruck gebracht, dass nunmehr die steuerliche Begünstigung ausgedehnt werden soll, um die Gleichheitskonformität herzustellen. Die Gesetzesintention bestand somit nicht in einer Einschränkung durch Wegfall einer bisherigen Steuerbefreiung.

Diesen Grundsätzen entspricht die neue Ziffer 16b des § 3 Abs. 1 EStG. Dort wird ausdrücklich die Begünstigung bei Vorhandensein einer lohngestaltenden Vorschrift bekräftigt. Die uns gewährte Truppenübungsgebühr ist eine Sonderform von Reisegebühren, welche eben der ausgeprägten Sondersituation der Dienststelle und der dortigen Dienstverrichtung entspricht. Es kann daher nicht erwartet werden, dass eine konkrete Zuordnung zu einer der fünf explizit im § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG genannten Fällen möglich ist. Ähnlichkeiten bestehen aber sowohl zur Außendiensttätigkeit wie zur Baustellen- und Montagetätigkeit. Es sind aber sogar noch weit darüber hinausgehende Erschwernisse gegeben und es ist vor allem auch jenes Charakteristikum gegeben, das hier die unmittelbare rechtlich relevante wirtschaftliche Bedeutung hat. Der „Normalaufwand“ am Mittelpunkt der Tätigkeit wird bei meiner Art der Dienstverrichtung regelmäßig überschritten. Daher entspricht es voll und ganz dem Gesetzessinn, dass der betreffende Aufwandsatz in Form der gegenständlichen Vergütung zeitlich unbeschränkt als steuerfreie Reisegebühr anerkannt wird. Das ist durch Jahrzehnte so gesehen worden und es ist mit 1.1.2008 keine Änderung eingetreten, die diesbezüglich eine andere Betrachtungs- und Vorgehensweise rechtfertigen würde.

Außerdem führe ich auch die Beachtung des Gutglaubenschutzes im Sinne der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ins Treffen. Eine verschlechternde Gesetzesänderung ist zwar zulässig, diese hat aber in besonderem Maße den Anforderungen des Sachlichkeitsgebotes zu entsprechen, wenn sie für den Einzelnen überraschend kommen und ohne Abwehrmöglichkeit in einer Lebenssituation treffen, die er im Vertrauen auf die bisherige Regelung geschaffen hat. Genau das trifft auf meine Situation aber zu. Ich und viele meiner Kollegen mehr als zwei Jahrzehnte ihrer Lebensführung darauf aufgebaut, dass die gegenständliche Vergütung unversteuert zufließt. Wir haben uns überhaupt erst im Hinblick auf diese unversteuerte Vergütung zur dauernden Dienstleistung an dieser

Dienststellt bereit erklärt und unser Leben mit unseren Familien entsprechend eingerichtet. Wir befinden uns nun in einem Lebensalter, in dem keine praktikable Abwehrmöglichkeit mehr besteht. Ich habe nicht die Chance irgendwo anders neu anzufangen, um mich der finanziellen Verschlechterung zu entziehen, welche durch eine Besteuerung der Vergütung eintreten würde.

Die Steuerbefreiung ist daher zu bejahen. Wäre sie nicht gegeben, hätte jedenfalls die „Nachversteuerung“ nicht oder nicht in der vollen Höhe vorgenommen werden dürfen. Einerseits wurde der Gutgläubensschutz nicht beachtet, andererseits wurde die Frist von sechs Monaten rückwirkend gerechnet. Die Steuerbefreiung war nämlich nach der früheren Fassung des § 26 Z. 4 EStG jedenfalls gegeben. Selbst wenn man nach der ab 1.1.2008 geltenden Fassung dieser Bestimmung eine Steuerpflicht annimmt, kann diese nach Begründung eines Tätigkeitsmittelpunktes vorliegen. Die dafür herangezogene Frist von 6 Monaten beginnt aber erst mit 1.1.2008.

Da der Dienstgeber erst nachträglich die Lohnsteuer für diese Sondergebühren einbehalten hat und diesen Betrag als Bezugsübergenuß von mir nachgefordert hat, stellt sich die Frage des gutgläubigen Empfanges. Gemäß §§ 47ff ist die Lohnsteuer vom Arbeitgeber abzuführen und wird der Arbeitnehmer nur unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbar in Anspruch genommen. Nach § 13a GehG dürfen Leistungen, welche der Beamte zu Unrecht empfangen hat, nur dann zurückgefordert werden, wenn er beim Empfang nicht gutgläubig war.

Dem Finanzamt ist dieser Vorgang voll offen gelegt worden, indem die entsprechenden Steuernachzahlungen vom Arbeitgeber erst im Nachhinein erfolgt sind.

Ich stehe auf dem Standpunkt, dass im Falle der gegenständlichen „Nachversteuerung“ ausschließlich der Dienstgeber (Bund) als Abführungspflichtiger in Anspruch genommen hätte werden dürfen und nicht ich. Der angefochtene Bescheid ist auch aus diesem Grunde rechtswidrig, weil er mich mit dieser Steuer belastet, anstatt dass primär der Bund im Haftungswege in Anspruch genommen worden ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ich nach § 83 EStG als Arbeitnehmer grundsätzlich der Steuerschuldner bin.

Entsprechend meinen Ausführungen stelle ich den Antrag, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid abzuändern, indem die an mich geleistete Sondergebühr gemäß § 75 RGV in Höhe von ca. € 4.800,-- aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wird.“

Vom Wohnsitzfinanzamt wurde eine Stellungnahme des Betriebsstättenfinanzamtes eingeholt und im Sinne dieser Auskunft eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit folgender, ergänzender Begründung erlassen:

„Die Regelung des § 75 RGV dient der Bereinigung von Abgeltungsproblemen, die im Zusammenhang mit der dauernden Verwendung von Angehörigen des Bundesheeres oder Beamten der Heeresverwaltung auf Gebirgsstruppenübungsplätzen oder im Fernmeldeaufklärungsdienst entstanden sind. Diese Bestimmung soll den Wegfall von bisher nach §§§ 22 bzw. 72 RGV gewährten Gebühren ab 1.1.1990 kompensieren. Vom BM für Landesverteidigung wurde die Auskunft erteilt, dass die Bediensteten an ihrem Dienstort grundsätzlich Innendiensttätigkeiten verrichten. Die Entschädigung nach § 75 RGV wird nicht für das Verlassen des ständigen Dienstortes, sondern vielmehr für die Fahrt vom Wohnort zur Dienststelle ausgezahlt.“

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22.6.2006, V111/05 u.a., den vierten Satz des § 26 Z. 4 EStG betreffend den Verweis auf die lohngestaltende Vorschrift

hinsichtlich des maßgebenden Begriffs der Dienstreise mit Wirkung vom 31.12.2007 als verfassungswidrig aufgehoben. Ebenso wurde die so genannte ReisekostenVO des BMF (BGBl 306/1997) aufgehoben. Auf Grund der aufgehobenen Bestimmungen konnten Tagesgelder im Rahmen des § 26 Z. 4 EStG auch dann als nicht steuerbarer Kostenersatz an Arbeitnehmer ausgezahlt werden, wenn nach den allgemeinen Vorschriften der Einsatzort bereits einen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt. Weiters konnten Fahrtkostenersätze, die aus Anlass einer, nach einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden, Dienstreise gezahlt werden, steuerfrei ausbezahlt werden.

Mit der Reisekosten-Novelle 2007 wurde die steuerliche Behandlung der Reisekostenersätze mit Wirksamkeit vom 1.1.2008 neu geregelt. Die Neuregelung ist für Dienstreisen anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 erfolgen.

Gemäß § 26 Z. 4 EStG liegt eine Dienstreise dann vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnsitz (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt eine Dienstreise jedoch nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit vor.

Als Reiseaufwandsentschädigung gezahlte Tagesgelder stellen vorrangig einen Kostenersatz gemäß § 26 Z. 4 EStG dar. Können diese Reiseaufwandsentschädigungen nicht nach § 26 Z. 4 EStG unversteuert ausbezahlt werden, weil beispielsweise ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, ist zu prüfen, ob sie unter einen der Tatbestände der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG zu subsumieren sind.

Im konkreten Fall wird das Pauschale nach § 75 RGV weder für eine Dienstreise nach § 26 Z. 4 EStG noch für eine Dienstverrichtung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG ausbezahlt. Das Pauschale wird nach Angaben des Dienstgebers primär für die Fahrt zwischen Wohnort und ständiger Dienststelle geleistet und nicht für eine Dienstreise oder ähnliche Außendienstverrichtung. Im Gegensatz dazu verlassen Bedienstete, denen einen Truppenübungsgebühr nach § 72 RGV zusteht, ihren ständigen Dienstort vorübergehend zur Absolvierung einer militärischen Übung.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass eine Dienstzuteilung zur jeweiligen Dienststelle vorgelegen hätte, so wären sowohl die Grenzen des § 26 Z. 4 EStG als auch jene des 5. Tatbestandes des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG im Jahr 2008 bereits ausgeschöpft. Die Tage des Aufenthaltes am Einsatzort sind zusammenzurechnen, bis ein Zeitraum von 6 Monaten erreicht ist. Dabei sind auch Aufenthalte vor dem 1.1.2008 am jeweiligen Einsatzort in die Berechnung des Aufenthaltes einzubeziehen. Für diese Beurteilung sind die Verhältnisse der letzten 24 Monate maßgeblich. Durch das In-Kraft-Treten der Reisekosten-Novelle mit 1.1.2008 kommt es daher zu keiner Neubeurteilung der Dauer des Aufenthaltes am jeweiligen Einsatzort.

Bei der Sondergebühr nach § 75 RGV handelt es sich inhaltlich um keine Reiseaufwandsentschädigung, weil überhaupt keine Dienstreise vorliegt. Die Vergütung stellt vor allem eine Art besonderer Fahrtkostenzuschuss für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Steuerrechtlich sind die Aufwendungen, die Arbeitnehmern für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfällig zustehenden Pendlerpauschale abgegolten.

Entgegen dem Berufungsvorbringen ist klar festzustellen, dass es sich bei der Sondergebühr nach § 75 RGV um keine Entschädigung für die Abgeltung von dem Dienstnehmer entstandenen Reiseaufwendungen handelt. Vom Arbeitgeber wurde bestätigt, dass die Bediensteten ihren ständigen Dienstort idR nicht verlassen und Innendienst verrichten. Die Sondergebühr steht somit in keinen sachlichen Zusammenhang mit einer Außendiensttätigkeit oder Baustellen- und Montagetätigkeit.

Darüber hinaus ist im gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 26 Z. 4 lit. a letzter Satz nicht anwendbar.“

Der Bw. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachte er Folgendes vor:

„Die besondere Vergütung nach § 75 RGV dient der Abgeltung von Belastungen, die aus der spezifischen Situation meiner Dienststelle resultieren. Der Fernmeldeaufklärungsdienst führt zu besonderen Anforderungen und Belastungen, wie ich sie bereits in der Berufung beschrieben habe. Die uns durch § 75 RGV gewährte Übungsgebühr dient der Vergütung aller dieser Belastungen und nicht speziell den erhöhten Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Dienststelle und Wohnung. Die Zusatzbelastung hinsichtlich der Fahrten zur Dienststelle ist nur eines der Belastungselemente und zwar unter dem von der Behörde unberücksichtigt gelassenen Umstand, dass ich auf Grund der Art des Dienstes ein privates Kfz zur Verfügung haben muss.“

Ich habe in der Berufung bereits vorgebracht, dass es um einen Anwendungsfall des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG geht. Durch diese Norm wird weiterhin die steuerliche Begünstigung bei Vorhandensein lohngestaltender Vorschriften gesichert.

Die Behörde lässt in ihrer Entscheidung außer Acht, dass die besonderen dienstlichen Gegebenheiten auch eine besondere rechtliche Betrachtungsweise zur Konsequenz haben müssen. Die im Bescheid angeführte VfGH-Judikatur steht dem nicht entgegen, denn wesentlich ungleiche Tatbestände müssen auch zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen.

Es trifft zwar zu, dass keiner der Einzeltatbestände des § 3 Abs. 1 Z. 16b unmittelbar auf meinen Fall passt. Aber aus dem Grundprinzip dieser Bestimmungen ist eindeutig zu erschließen, dass meine Sondergebühr in gleicher Weise wie bei jedem der Sondertatbestände des § 3 Abs. 1 Z. 16b die Steuerbefreiung verlangt. So sind die Belastungen und die damit verbundenen Aufwendungen etwa bei Baustellen- und Montagetätigkeiten, Außendienst- und Fahrtätigkeiten sowie vorübergehenden Tätigkeiten an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde in der Regel weniger als bei meiner Dienstverrichtung. Da unbestritten die gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung einer Reisegebühr gemäß § 75 RGV gegeben ist, gebietet eine nicht am Wortlaut haftende, den Gesetzesinn umsetzende Interpretation, die Steuerbefreiung zu bejahen.

Dies umso mehr, als der Tatbestand der Erschwernis iSd § 68 Abs. 1 EStG erfüllt ist.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass es hier um ein Problem geht, welches nicht in meiner Sphäre gelegen ist. Das Problem wurde vom Dienstgeber verursacht und daher ist es nur Recht und Billig, dass auch der Dienstgeber den daraus entstehenden Mehraufwand trägt.

Der absolut entscheidende Gesichtspunkt liegt darin, dass es um einen beruflichen Mehraufwand geht, der mein frei verfügbares Einkommen reduziert, sodass es

---

systemwidrig wäre, wenn die Vergütung zur Abgeltung dieses Belastungen versteuert würde.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der vorstehende Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde. Er beruht auf den Vorbringen der Partei und den Feststellungen des Finanzamtes und ergibt sich aus dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes. In Streit steht im Wesentlichen die Rechtsfrage, ob die an den Bw. geleistete Vergütung nach § 75 RGV der Einkommensteuer unterliegt.

Der Bw. führt ins Treffen, dass er zur Abgeltung der besonderen Belastungen seiner Arbeit über Jahrzehnte zu Recht eine steuerfreie Reisegebühr erhalten habe und er auf deren dauerhaften Bestand vertraut habe.

#### **1. Steuerfreiheit nach der Rechtslage bis 2007**

Gemäß § 75 Abs. 1 gebührt 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 war und der dafür Gebühren nach §§ 22 und 72 bezieht, ab 1. Jänner 1990 an Stelle dieser Geldleistung 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.

§ 26 Z. 4 EStG in der Fassung bis zum 31.12.2008 lautet:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

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 Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“

Hierzu ist folgende Verordnung des BM für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen ergangen (§ 1 der VO, BGBl. 306/1997):

„Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann,

Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.“

Auf Grundlage dieser Bestimmung wurde vom Dienstgeber des Bw. die Sondergebühr nach § 75 RGV von 1990 bis 2007 an die Dienstnehmer als nicht steuerbar ausbezahlt. Zu prüfen ist, ob dieser Lohnbestandteil unter diese Bestimmung subsumierbar ist.

Die Betrachtung der Norm und des Sachverhaltes zeigt sich eindeutig – wie auch schon vom Finanzamt in der ergänzenden Bescheidbegründung darauf hingewiesen wurde – dass die Sondergebühr nicht den Tatbestand des § 26 Z. 4 EStG oder des § 1 der BMF-VO betreffend Reisekostenvergütungen erfüllt. Beide Bestimmungen finden nämlich nur auf Vergütungen Anwendung, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt wurden. Dies setzt voraus, dass der Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort verlässt. Da dieses Tatbestandskriterium der Dienstreise (z.B. Truppenübung, Dienstzuteilung) nicht erfüllt ist, fällt die, in Höhe der Übungsgebühr gezahlte Sondergebühr, nicht unter die Steuerbefreiung nach § 26 Z. 4 EStG oder nach der BMF-VO betreffend Reisekostenvergütungen (vgl. Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 26 Tz 34 u. 35).

Ein weiterer Grund warum die Sondergebühr nicht den Tatbestand des § 26 Z. 4 EStG erfüllt, liegt darin, dass es sich beim § 75 RGV zwar um eine lohngestaltende Vorschrift handelt, diese aber keine besondere Regelung des Begriffs der Dienstreise enthält. Ein vom steuerrechtlichen Dienstreisebegriff abweichender arbeitsrechtlicher Dienstreisebegriff ist im § 75 RGV nicht normiert und somit auch nicht auf Grund des Verweises im § 26 Z. 4 EStG auf die lohngestaltende Vorschrift anwendbar. Also nicht schlichtweg jede Bestimmung in der RGV regelt den Dienstreisebegriff und fließt in den Anwendungsbereich des § 26 Z. 4 EStG.

Wie der Bw. selbst einräumt und aus der Norm klar hervorgeht, handelt es sich bei der Bestimmung des § 75 RGV um keine reisegebührenrechtliche Regelung. Diese Sondergebühr fällt nicht unter einen der im § 1 RGV taxativ aufgezählten Anwendungsbereiche. In systematisch-materieller Hinsicht handelt es sich um eine gehaltsrechtliche Regelung des Typus Nebengebühr, die sich aus bestimmten historischen Gründen in die RGV „verirrt“ oder „eingeschlichen“ hat. Da die Gebühr in keinem Sachzusammenhang mit einer Reisebewegung steht, sondern mit der dauernden Dienstverwendung von Mitarbeitern zum 1.10.1989 im

Fernmeldeaufklärungsdienst oder bei einer hochalpinen Dienststelle, wird durch § 75 RGV nicht der steuerrechtliche Begriff der Dienstreise abgeändert und fällt die Gebühr nicht unter den Befreiungstatbestand des § 26 Z. 4 EStG.

## **2. Steuerfreiheit nach der Rechtslage ab 1.1.2008**

Mit der Reisekosten-Novelle 2007 entfällt im § 26 Z. 4 EStG der Verweis auf die Anwendung des in einer lohngestaltenden Vorschrift enthaltenen günstigeren Begriffs der Dienstreise und im § 16 Abs. 1 Z. 16b EStG wurde für bestimmte berufliche Reisetätigkeiten – die ehemals vom Verweis des § 26 Z. 4 EStG erfasst waren – wieder die Maßgeblichkeit einer günstigeren lohngestaltenden Dienstreiseregelung hergestellt. Bestimmte Anwendungsfälle des § 26 Z. 4 EStG alte Fassung wurden mit dem Ziel einer verfassungskonformen Wahrung in die neu geschaffene Z. 16b des § 3 Abs. 1 EStG verlagert. Weiters wurde die BMF-VO betreffend Reisekostenvergütungen aufgehoben.

Vom Bw. wird zutreffend festgestellt, dass die Sondergebühr nach § 75 RGV auch nicht vom Wortsinn einer der Tatbestände des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG erfasst wird. Dieses Ergebnis ist eine logische Folge der dargestellten Rechtsentwicklung. Da die Sondergebühr schon nach der früheren Rechtslage nicht unter § 26 Z. 4 EStG fiel, ist sie auch nach der Reisekosten-Novelle 2007 steuerpflichtig geblieben.

Der Bw. führt ins Treffen, dass die Sondergebühr hinreichende personalwirtschaftliche und dienstrechtliche Gründe hat und verschiedene berufliche Belastungen abgelte, die mit den Anwendungsfällen des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG zumindest gleichwertig seien. Beispielsweise müssten die Dienstnehmer für die Berufsausübung einen privaten Pkw verwenden. Die Besonderheit der Tätigkeit gebiete eine nicht am Gesetzeswortlaut klebende besondere rechtliche Betrachtungsweise. Der spezielle Dienst führe zu beruflichen Mehrausgaben, die das verfügbare Einkommen des Bw. reduzieren, sodass die Systematik des Einkommensteuerrecht eine Steuerbefreiung der Sondergebühr nach § 75 RGV erfordere.

Im Steuerrecht bildet grundsätzlich der Wortsinn der Norm die äußerste Grenze der Interpretation. Überdies setzt eine gesetzesüberschreitende Rechtsauslegung (Richterrecht) das evidente Vorliegen einer planwidrigen Gesetzeslücke voraus. Ebensowenig wie die Methodenlehre die vom Bw. gewünschte „besondere rechtliche Betrachtungsweise“ kennt, liegt im gegenständlichen Fall eine planwidrige Lücke vor.

Der Bw. irrt, wenn er vermeint, die berufliche Verwendung des privaten Pkw sei eine spezifische Belastung seiner Dienstverwendung. Dieses Erfordernis ist bei vielen Berufsgruppen (z.B. Vertretern) ein typisches Anstellungskriterium. Die Systematik des EStG besteht darin, die durch den Beruf oder Betrieb veranlassten Ausgaben als Werbungskosten

bzw. Betriebsausgaben von den steuerpflichtigen Einnahmen in Abzug zu bringen.

Steuerbefreiungen bilden die Ausnahme im System und müssen sachlich gerechtfertigt sein.

Stellt eine Steuerbefreiung ein gleichheitswidriges Steuerprivileg dar, so gebietet die Rechtsordnung gerade nicht die Ausdehnung des Steuerprivilegs auf andere vergleichbare Fälle (keine Gleichbehandlung im Unrecht), sondern deren Beseitigung.

Vom Bw. wurden im Rechtsmittelverfahren keine Werbungskosten, die aus der besonderen Belastung seiner Tätigkeit resultieren, geltend gemacht. Die Sondergebühr nach § 75 RGV fällt im Streitjahr 2008 - wie schon in den Vorjahren - weder unter den Tatbestand des § 26 Z. 4 EStG noch unter die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG.

Der Arbeitgeber hatte im laufenden Kalenderjahr mittels Aufrollung gemäß § 77 EStG die Lohnsteuer von den zum laufenden Tarif zu versteuernden Bezügen neu berechnet sowie die auf die Sondergebühr entfallende Lohnsteuer einbehalten und dem Finanzamt abgeführt. Vom Bw. hat er die nachbelastete Lohnsteuer als Bezugsüberguss rückgefordert. Diese Vorgehensweise ist lohnsteuerrechtlich vorgesehen und wurde korrekt durchgeführt.

Die Beurteilung der Verpflichtung zum Ersatz der zu Unrecht empfangenen Leistung erfolgt in einem eigenen dienstrechtlichen Verfahren (§13aGehG). Die diesbezüglich erhobenen Einwände sind daher hier nicht weiter zu behandeln.

Dass die Sondergebühr gemäß § 75 RGV den Tatbestand einer Steuerbefreiung gemäß §68 EStG erfüllt (Schmutz-, Erschwernis-, Gefahren- Nacharbeits- Feiertags- oder Überstundenzuschlag) war aus dem Vorbringen des Bw. nicht einmal ansatzweise zu erkennen.

### **3. Treu und Glauben**

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist auch im Abgabenrecht zu beachten. Das Legalitätsprinzip ist jedoch stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben, sodass er nur zur Anwendung gelangen kann, wenn ein Vollzugsspielraum besteht (Ermessensentscheidungen, Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe). Ein derartiger Entscheidungsspielraum liegt aber bei der Steuerpflicht der Sondergebühr nach § 75 RGV im Jahr 2008 nicht vor. Mit der Reisekosten-Novelle 2007 ist die Annahme einer Steuerbefreiung für diesen Lohnbestandteil überhaupt nicht mehr argumentierbar und als denkunmöglich zu betrachten.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt auch nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig

---

erkannten Verwaltungsübung abzugehen (Vorrang des Legalitätsprinzips). Nach der Judikatur müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgabenspiel von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Dieser Gesichtspunkt kann für den Bw. bestenfalls für die Vorjahre gegenüber der Abgabenbehörden erster Instanz eine Bedeutung erlangen, keinesfalls aber im Streitjahr gegenüber dem UFS.

Der Berufung ist somit kein Erfolg beschieden. Der angefochtene Bescheides ist rechtmäßig.

Wien, am 13. September 2010