

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch *** und LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 27. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 26. Jänner 2018 betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Juli 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

I.1 Die folgenden angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Haftung für Lohnsteuer 2013: € 5.000,73 (angefochtener Bescheid: € 102.043,41)

Haftung für Lohnsteuer 2014: € 201,76 (angefochtener Bescheid: € 87.597,90)

Haftung für Lohnsteuer 2015: € 176,40 (angefochtener Bescheid: € 84.215,70)

Haftung für Lohnsteuer 2016: € 615,80 (angefochtener Bescheid: € 75.245,75)

Die Bescheide betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016 werden wie folgt abgeändert:

Jahr	2013
Bemessungsgrundlage	€ 1.397.679,06
Dienstgeberbeitrag	€ 62.895,56
bisher festgesetzt	€ 77.451,96
Gutschrift	€ 14.556,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.031,64
bisher festgesetzt	€ 6.196,15
Gutschrift	€ 1.164,51

Jahr	2014
Bemessungsgrundlage	€ 1.266.482,20
Dienstgeberbeitrag	€ 56.991,70
bisher festgesetzt	€ 70.101,14
Gutschrift	€ 13.109,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 4.559,34
bisher festgesetzt	€ 5.608,09
Gutschrift	€ 1.048,75
Jahr	2015
Bemessungsgrundlage	€ 1.297.178,11
Dienstgeberbeitrag	€ 58.373,02
bisher festgesetzt	€ 70.957,99
Gutschrift	€ 12.584,98
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 4.669,84
bisher festgesetzt	€ 5.676,64
Gutschrift	€ 1.006,80
Jahr	2016
Bemessungsgrundlage	€ 1.346.440,53
Dienstgeberbeitrag	€ 60.589,82
bisher festgesetzt	€ 74.022,98
Gutschrift	€ 13.433,16
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 4.847,19
bisher festgesetzt	€ 5.921,84

Gutschrift	€ 1.074,65
------------	------------

Der Bescheid betreffend Säumniszuschlag Haftung für Lohnsteuer 2013 wird dahingehend abgeändert, dass der Säumniszuschlag mit € 100,01 festgesetzt wird.

I.2 Die Säumniszuschlagsbescheide betreffend Haftung Lohnsteuer 2014 bis 2016 sowie betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 werden ersatzlos aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1 Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand in den Jahren 2016 bis Anfang 2018 durch das Finanzamt ***1*** zu AB.Nr. ***2*** eine Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, die die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie die Abzugssteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall EStG 1988 jeweils für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2016 betroffen hat. Im Rahmen dieser Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen (vgl. die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.1.2016):

Tz 1 - Sachbezug KFZ

Wie bereits in der Vorprüfung festgestellt worden wäre, hätte auch für das Jahr 2013 für die DN ***3*** und ***4*** die Möglichkeit bestanden ein firmeneigenes Kraftfahrzeug für private Zwecke zu nutzen. Entsprechende Nachweise (Fahrtenbuch udgl.) über das Ausmaß der Privatfahrten hätten nicht vorgelegt werden können.

Bemessungsgrundlagen:

3

1 bis 11/2013 6.600,-

4

1 bis 12/2013 4770,- (s. Vorprüfung)

Diese Feststellung hat zu einer Vorschreibung von Lohnsteuer im Haftungsweg an die Bf. in Höhe von insgesamt € 4.592,91 für das Jahr 2013 geführt. Ebenso wurde in den angefochtenen Bescheiden betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag diese Feststellung durch Erhöhung der Bemessungsgrundlage für diese beiden Abgaben um

€ 11.370,00 berücksichtigt. Diese Feststellung ist zwischen den Parteien nicht strittig, weswegen auf diesen Punkt im gegenständlichen Erkenntnis nicht weiter eingegangen wird.

Tz 2 - Auslösen Tag (Diäten)

Der Kollektivvertrag für Forstunternehmen würde u.a. folgende Regelung vorsehen:

§ 5 Abs. 5: „Arbeitnehmer, die an Arbeitsstätten beschäftigt werden, die so weit von ihrem ständigen inländischen Familienwohnsitz entfernt sind, dass ihnen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz nicht mehr zugemutet werden kann (60 km einfache Fahrtstrecke), erhalten je Nacht ein Trennungsgeld in der Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung. Wird die zur Verfügung gestellte Unterkunft nicht in Anspruch genommen, so gebührt nur die Hälfte des Trennungsgeldes.“

Um die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 für Trennungsgelder (Diäten) zu erlangen, müssten die in dieser Gesetzesbestimmung genannten Bedingungen erfüllt sein. Im gegenständlichen Fall würde der Kollektivvertrag auf einen inländischen Familienwohnsitz abstellen.

Seitens des Unternehmens wäre mit Schreiben (Mail) vom 16. Jänner 2017 bestätigt worden, dass die Bf. keine Dienstnehmer beschäftigt hätte, die in Österreich einen Familienwohnsitz innegehabt haben. Auch die Recherchen im Zuge der Prüfung durch Abfragen von Meldedaten (ZMR) und Einsicht in verschiedene Arbeitnehmerveranlagungsakten der Dienstnehmer hätten ergeben, dass kein inländischer Familienwohnsitz vorliegt.

Aus arbeitsrechtlicher Sicht würde daher mangels inländischen Wohnsitzes kein Anspruch auf diesen Auslagenersatz bestehen, sodass eine Steuerfreiheit auf Grund des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht gegeben wäre. Trennungsgelder könnten daher für ausländische Forstarbeiter nur nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 solange nicht steuerbar ausbezahlt werden, als nicht ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, wobei das jeweilige Forstgebiet als Einsatzort (-gebiet) zu sehen sei.

Wählen Arbeitnehmer ihren Arbeitsplatz im Inland freiwillig so weit weg von ihrem ständigen Familienwohnsitz, dass ihnen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar bzw. nicht möglich ist, so würde die Tätigkeit im Inland nicht auf Grund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers erfolgen.

Es könne daher nicht von der Anwendbarkeit des zweiten Reisetatbestandes des § 26 Abs. 4 (Anmerkung: gemeint wohl: § 26 Z 4) EStG 1988 ausgegangen werden. Vielmehr hätte die Beurteilung der gewährten Reisekostenersätze vorerst nach Maßgabe des ersten Reisetatbestandes zu erfolgen.

Verfügen die Arbeitnehmer im Inland über eine Unterkunft, sei davon auszugehen, dass diese ihre Dienstreise vom inländischen Wohnort aus antreten. In diesem Fall hätte die Beurteilung,

ob auf Grund eines Arbeitseinsatzes ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist, nach den Bestimmungen des ersten Reisetatbestandes zu erfolgen (5/15-Tage-Regelung). Erst wenn der Einsatz so weit weg von der Unterkunft erfolgt, dass eine tägliche Rückkehr an diese nicht zumutbar ist, würde der zweite Reisetatbestand des § 26/4 EStG 1988 zum Tragen kommen.

Aus den vorgelegten Reise- bzw. Stundenaufzeichnungen würde hervorgehen, dass die Forstarbeiter die verschiedenen Einsatzgebiete unregelmäßig wiederkehrend aufsuchen. Es würde daher die 15 Tage Regelung des 1. Reisetatbestandes des § 26 Abs. 4 (Anmerkung: gemeint wohl: § 26 Z 4) EStG 1988 zur Anwendung kommen.

Für die Überprüfung der nicht steuerbaren Reisaufwendungen nach der Legaldefinition (15 Tage) wären die Reisaufzeichnungen über den Zeitraum 2013, 2014 und 2015 von insgesamt 28 Dienstnehmern herangezogen worden. Da sich die Tätigkeit und die Arbeitsumstände der Mitarbeiter nicht unterscheiden würden, werde das Ergebnis der Berechnungen und die rechtliche Würdigung auf sämtliche nicht steuerbar ausbezahlten Tagesauslösen des Unternehmens umgelegt.

Festgestellt worden wäre, dass im Schnitt 47 % der ausbezahlten Tagesauslösen (Diäten) zur Recht nicht steuerbar abgerechnet worden wären. Demnach wären 53% der nicht steuerbar ausbezahlten Tagesauslösen im Zuge der Prüfung nachzuverrechnen (SV, LSt, SB, DZ, Kommst).

Bemessungsgrundlagen

	Auslösen Tag lt. Lohnkonto	Auslösen Tag 53%	BGL Nachverrechnung
2013	264.895,40	140.394,56	140.394,56
2014	239.184,00	126.757,52	126.767,52
2015	231.809,60	122.859,09	122.859,09
2016	250.289,60	132.553,49	132.653,49

Tz 3 - Auslösen Nacht

Der im § 26 Z 7 EStG 1988 (Anmerkung: gemeint wohl: § 26 Z 4 EStG 1988) zweitgenannte Dienstreisetatbestand werde nur dann erfüllt, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Die im Unternehmen beschäftigten Forstarbeiter hätten von sich aus freiwillig Tätigkeiten an einem Ort außerhalb der üblichen Entfernung von ihrem ständigen Wohnort

(Familienwohnsitz) aufgenommen, weswegen die Tätigkeit nicht auf Grund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers erfolgt ist.

Die von der Bf. im Prüfungszeitraum nicht steuerbar ausbezahlten Nächtigungsgelder in Höhe von € 15,-- je Einsatztag und Dienstnehmer wären daher im Zuge der Prüfung nachzuverrechnen (SV, LSt, DB, DZ, KommSt).

Bemessungsgrundlagen

Jahr	Auslösen Nacht laut Lohnkonto	Bemessungsgrundlage Nachverrechnung
2013	184.440,00	184.440,00
2014	165.225,00	165.225,00
2015	157.860,00	157.860,00
2016	168.330,00	168.330,00

Auf Grund der niedrigen Einkommensverhältnisse wäre für die Nachverrechnung im Bereich Lohnsteuer für Tz 2 und Tz 3 ein Satz in Höhe von pauschal 30 Prozent (2016 – 25 Prozent) herangezogen worden.

1.2 Am 26. Jänner 2018 erließ das Finanzamt ***1*** für die Jahre 2013 bis 2016 den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung entsprechende Haftungsbescheide Lohnsteuer sowie Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. In der Begründung dieser Bescheide wurde jeweils auf den Prüfungsbericht vom 26.1.2018 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Weiters wurden am selben Tag Säumniszuschlagsbescheide hinsichtlich aller dieser festgesetzten Abgaben erlassen, wobei der Säumniszuschlag betreffend die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag jeweils mit € 0,00 festgesetzt wurde.

1.3 Mit Schriftsatz vom 23. Februar 2018, der auch am 23. Februar 2018 zur Post gegeben wurde, wurde gegen die Haftungsbescheide Lohnsteuer 2013 bis 2016, die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 sowie gegen alle ergangenen Säumniszuschlagsbescheide fristgerecht Beschwerde erhoben.

In dieser Beschwerde wurde der Antrag gestellt die angefochtenen Bescheide aufzuheben und wie folgt festzusetzen:

Abgabenart	Bemessungsgrundlage	Abgaben
------------	---------------------	---------

Dienstgeberbeitrag 2013	1.396.319,66	62.834,38
Säumniszuschlag DB 2013	511,65	0,00
Zuschlag zum DB 2013	1.396.319,66	5.026,75
Dienstgeberbeitrag 2014	1.265.810,11	56.961,45
Säumniszuschlag DB 2014	0,00	0,00
Zuschlag zum DB 2014	1.265.810,11	4.556,92
Dienstgeberbeitrag 2015	1.296.125,22	58.325,63
Säumniszuschlag DB 2015	0,00	0,00
Zuschlag zum DB 2015	1.296.125,22	4.666,05
Dienstgeberbeitrag 2016	1.343.972,11	60.478,74
Säumniszuschlag DB 2016	0,00	0,00
Zuschlag zum DB 2016	1.343.972,11	4.838,30
Lohnsteuer 2013		4.592,91
Säumniszuschlag LSt 2013	4.592,91	0,00

Die Haftungsbescheide Lohnsteuer und die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2014, 2015 und 2016 wären ersatzlos aufzuheben.

Es wurde ein Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten ab Einlangen an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Überdies wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 BAO, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und der Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs. 4 Z 1 BAO beantragt.

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt wurde in der Beschwerde wie folgt dargestellt:

Die Bf. würde in der Hauptsaison, die je nach Witterung im März oder April beginnen würde, Forstarbeiter beschäftigen, deren Familienwohnsitz meist im Ausland liegt.

Die Arbeit werde am Sitz der Firma in ***5***, ***6***, an dem den Arbeitern kein Arbeitsplatz zur Verfügung stehen würde, angetreten. Dort würden die Forstarbeiter sicherheitstechnisch ausgerüstet sowie unterwiesen werden und würden ihr Werkzeug und ein Kraftfahrzeug erhalten. Je nach Größe des zu betreuenden Forstgebiets würden von Herrn ***7*** Mannschaftstruppen zusammengestellt und so auf einzelne Einsatzgebiete aufgeteilt werden. Die Arbeiter würden in der Regel für einen Zeitraum von 3 bis 5 Wochen in den jeweiligen Forstgebieten arbeiten, bevor sie einen längeren Heimaturlaub (meist eine Woche) antreten würden.

Vor Urlaubsantritt müssten Werkzeug und das Kraftfahrzeug in die Firma zurückgebracht werden. Dort würden sie auch die Löhne bar ausbezahlt erhalten. Nach Urlaubsende würde sich auf Anweisung von Herrn ***7*** entscheiden, ob die jeweiligen Arbeiter wieder in dasselbe Forstgebiet oder in ein anderes entsendet werden.

Nach der Sachverhaltsdarstellung und der Wiedergabe der Begründung der angefochtenen Haftungsbescheide Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass das Verfahren mangelhaft sei, weil die Ausführungen zur Gleichheitswidrigkeit und zur Verletzung von europäischen Grundfreiheiten seitens der Bf. gegenüber der belangten Behörde bereits im Rahmen des Verfahrens zur gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben mittels Schreiben vom 18.11.2016, sowie in der darauf anschließenden gemeinsamen Besprechung vom 21.11.2016 vorgebracht worden wären. Die angefochtenen Bescheide würden diesbezüglich jedoch keinerlei Ausführungen bzw. rechtliche Würdigungen des Vorbringens der Bf. enthalten. Mit der Frage der Gleichheitswidrigkeit bzw. der Unionsrechtswidrigkeit der gegenständlichen kollektivvertraglichen Norm hätte sich die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden nicht auseinandergesetzt bzw. hätte sich mit der Argumentation der Bf. überhaupt nicht befasst.

Insbesondere im Hinblick auf den Anwendungsvorrang des Europarechts für die Verwaltungsbehörden hätte bereits der VwGH festgehalten, dass - sofern dementsprechende Argumente einer Partei plausibel sind - sich die Behörde im Rahmen der in der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätze damit auseinanderzusetzen hätte. Es wäre zu begründen, weshalb die Anwendung der nationalen Regelung entgegen einer von den Parteien nicht erkennbar grundlos im Verfahren als entsprechend dem Anwendungsvorrang der innerstaatlichen Regelung vorgehend genannten europarechtlichen Regelung erfolgt ist (VwGH 27.06.2002, 99/10/0159, 19.09.2002, 98/17/0281; 20.03.2003, 2000/17/9984 [Anmerkung: richtig wohl: 2000/17/0084]).

Auch würde den angefochtenen Bescheiden eine unrichtige rechtliche Beurteilung betreffend die Auslegung des anwendbaren Kollektivvertrages zugrunde liegen.

Auf die Dienstverhältnisse der Bf. würde der Kollektivvertrag für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen Anwendung finden. Die einschlägige Klausel in § 5 Abs. 5 des anwendbaren Kollektivvertrages würde wie folgt lauten:

„Arbeitnehmer, die an Arbeitsstätten beschäftigt werden, die so weit von ihrem ständigen inländischen Familienwohnsitz entfernt sind, dass ihnen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz nicht mehr zugemutet werden kann (60 km einfache Fahrtstrecke), erhalten je Nacht ein Trennungsgeld in der Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung.“

Der gegenständliche Kollektivvertrag würde gemäß dessen § 1 räumlich für das gesamte Gebiet der Republik Österreich gelten. Fachlich würde er für alle dem Allgemeinen Fachverband des Gewerbes unterliegenden Betriebe, die Holzschlägerung, Holzbringung, Aufforstung etc. betreiben (Holzschlägerungsunternehmen) und somit auch für den Betrieb der Bf. gelten. In persönlicher Hinsicht würde der Kollektivvertrag für alle in den og. Betrieben beschäftigten Arbeiterinnen und Arbeiter gelten. Der Geltungsbereich des Kollektivvertrages würde sich demnach auf alle Arbeiter - ohne Einschränkung der Nationalität und des Wohnsitzes - die bei einem der og. Betriebe beschäftigt sind, erstrecken und würde somit auch auf die ausländischen Arbeiter der Bf. Anwendung finden.

Bei der Auslegung von kollektivvertraglichen Bestimmungen sei davon auszugehen, dass die Kollektivvertragsparteien eine vernünftige, zweckentsprechende und praktisch durchführbare Regelung treffen wollten, verbunden mit einem gerechten Ausgleich der sozialen und wirtschaftlichen Interessen (OGH 25.05.2016, 9 Ob A 37/16f).

Im Sinne der obigen Ausführungen und der Erstreckung des Geltungsbereiches des Kollektivvertrages auf sämtliche Arbeiter - unabhängig von deren Nationalität und deren Wohnsitz - könne den Kollektivvertragspartnern bei der Auslegung des Kollektivvertrages nicht unterstellt werden, dass diese in § 5 Abs. 5 eine Besserstellung von inländischen Arbeitern und somit eine Diskriminierung von ausländischen Arbeitern erreichen wollten. Es könne sich dabei wohl lediglich um ein legistisches Versehen handeln. Unterstrichen werde diese Ansicht weiters dadurch, dass nur im ersten Teil des gegenständlichen Satzes auf einen „ständigen inländischen Familienwohnsitz“ Bezug genommen wird. Der zweite Teil des Satzes würde nur mehr den „Familienwohnsitz“ mit einer konkreten Kilometerangabe enthalten. Auch rein nach dem Wortlaut des Kollektivvertrages sei für den Normunterworfenen daher nicht klar ersichtlich, ob nunmehr ein inländischer Familienwohnsitz, oder lediglich ein 60 km entfernter Familienwohnsitz, anspruchsbegründend wäre.

Ein (Anmerkung: gemeint wohl: Eine) Auslegung des Kollektivvertrages hätte daher dahingehend zu erfolgen, dass lediglich auf die örtliche Distanz von 60 km und nicht auf das Erfordernis des inländischen Wohnsitzes bei der Anwendung der kollektivvertraglichen Norm (§ 5 Abs. 5) abgestellt werden könne. Sofern die Behörde daher auf das Tatbestandselement

des inländischen Wohnsitzes abstellt, würde sie die Rechtslage verkennen und würde den Bescheid somit mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behaften.

Den angefochtenen Bescheiden würde auch deshalb eine unrichtige rechtliche Beurteilung zugrunde liegen, weil der Gleichheitssatz verletzt worden wäre:

Der Gleichheitssatz gemäß Art 7 Abs. 1 B-VG würde sich an die Normgeber, also auch an die Kollektivvertragspartner richten (OGH 1992 RdA 1993, 269). Der Gleichheitssatz würde besagen, dass gleiche Sachverhalte nicht ungleich und ungleiche Sachverhalte nicht gleich geregelt werden dürfen, sofern nicht sachliche Gründe für eine Differenzierung bzw. Nichtdifferenzierung sprechen würden. Unsachliche und somit willkürliche Differenzierungen - auch in Kollektivverträgen - würden gegen den Gleichheitssatz nach Art 7 Abs. 1 B-VG verstoßen. Diese Gleichheitswidrigkeit könne auch von Fremden geltend gemacht werden (Vf.Slg 9758, 10036, 111282 [Anmerkung: Es ist wohl das zu Vf.Slg 11.282 erfasste Erkenntnis des VfGH G101/86, G102/86, G103/86, G104/86, G105/86, G106/86, G107/86, G108/86 und G268/86 vom 7.3.1987 gemeint]).

Es wäre nicht ersichtlich, weshalb Inländer im Gegensatz zu Wanderarbeitnehmern im konkreten Fall steuerliche Vorteile erlangen sollten, da auch bei Wanderarbeitnehmern die örtliche Trennung von der Familie, welchen Umstand das Trennungsgeld ausgleichen soll, zweifelsfrei gegeben wäre. Im Falle eines Wanderarbeitnehmers, der im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit tendenziell eher kurzfristiger im Inland einer Beschäftigung nachgehen werde, würde es nicht zum Zuzug der gesamten Familie kommen, da dies auch aus aufenthaltsrechtlicher Sicht nicht einfach umsetzbar sei. Eine sachliche Rechtfertigung für gegenständliche Regelung, im Sinne der unterschiedlichen Behandlung in der unterschiedlichen Lage der Arbeitnehmer (vgl. EuGH 12.02.1974, 152/73, Sotgiu, Rz. 13) könne nicht erblickt werden. Vielmehr müsse die kollektivvertragliche Norm, um einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu vermeiden, lediglich auf die örtliche Distanzierung der Entfernung von 60 km vom ständigen Familienwohnsitz abstellen.

Überdies würde eine EU-widrige Anwendung der kollektivvertraglichen Klausel vorliegen. Es würde ein Vorrang des europarechtlichen Primärrechts vor Normen der kollektivvertraglichen Rechtsgestaltung bestehen.

Art 45 Abs. 2 AEUV würde sowohl mittelbare, als auch unmittelbare Diskriminierungen von Wanderarbeitnehmern aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit verbieten. Der EuGH hätte das Diskriminierungsverbot spätestens im Zeitpunkt der Rs Bosman (EuGH 15.12.1995, Rs C-415/93, Bosman Rz 96) auf der Grundlage seiner Judikatur zur Warenverkehrsfreiheit zu einem allgemeinen Beschränkungsverbot weiterentwickelt. Bestimmungen, die einen ausländischen Arbeitnehmer daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, würden eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstellen, auch wenn sie unabhängig von der

Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (EuGH 15.12.1995, Rs C-415/93, Bosman Rz 96). Der Schutzbereich von Art 45 Abs. 2 AEUV würde somit auch nationale arbeitsrechtliche Rechtsvorschriften erfassen, die von der Staatsangehörigkeit unabhängig unterschiedslos anwendbar sind, soweit sie die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gezielt oder rein faktisch einschränken würden (Franzen in Streinz, EUV/AEUV2 Art 45 Rz 86; vgl EuGH 15.12. 1995, C-415/93, Bosman, EU:C:2008:290 Rz 94, 96).

Die Vorschriften über die Gleichbehandlung würden nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen verbieten, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker, Rn 26). Als mittelbar diskriminierend würde der EuGH eine Vorschrift des nationalen Rechts erachten, sofern sie nicht objektiv gerechtfertigt sei und in einem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen würde, wenn die Gefahr bestünde, dass hauptsächlich ausländische Arbeitnehmer, die sich aufgrund der Wahrnehmung ihres Rechts auf Freizügigkeit in einer mit diesen vergleichbaren Situation befinden, benachteiligt werden, weil das in der nationalen Vorschrift aufgestellte Erfordernis leichter von Inländern bzw. von Inländern, die nicht von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, erfüllt werden könne (EuGH 7.7.2005, Rs C-147/03, Kommission/Österreich, Rn 47, sowie EuGH 23.5.1996, Rs C-237/94, O'Flynn, Rn 20).

Bei der in Art 45 Abs. 2 AEUV sowie in Art 15 Abs. 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union normierten Arbeitnehmerfreizügigkeit würde es sich um gemeinschaftliches Primärrecht handeln, welches Vorrang vor dem österreichischen Verfassungsrecht genießen würde. Adressaten der in Art 45 AEUV normierten Verbote und Gebote wären in erster Linie die Mitgliedstaaten. Soweit ein Staat in einem bestimmten Bereich jedoch die Regelungen der Ausgestaltung von Arbeitsverhältnissen und Bedingungen privaten Vereinen, Verbänden oder auf Sozialpartner überträgt, würden auch diese Einrichtungen den Freizügigkeitsvorschriften unterliegen (EuGH 7.7.2005, Rs C-147/03, Kommission/Österreich, Rn 47, sowie EuGH 23.5.1996, Rs C-237/94, O'Flynn, Rn 20). Aus europarechtlicher Hinsicht dürften demnach nicht nur innerstaatliche (Verfassungs-)Gesetze, sondern auch Normen kollektiver Rechtsgestaltung nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen (EuGH 12.12.1974, Rs C-36/74, Slg 1974, Rz 1419).

Darüber hinaus würde auch Art. 7 Abs 2 der Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union (nachfolgend kurz „I/O Nr. 492/2011“) normieren, dass alle Bestimmungen in Tarif- oder Einzelarbeitsverträgen oder sonstigen Kollektivvertragsvereinbarungen betreffend Zugang zur Beschäftigung, Beschäftigung an sich, Entlohnung und alle übrigen Arbeits- und Kündigungsbestimmungen nichtig sind, soweit sie für Wanderarbeitnehmer diskriminierende Bedingungen vorsehen oder zulassen. Von diesem Diskriminierungsverbot wären nicht nur

unmittelbare Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch sogenannte mittelbare oder versteckte Diskriminierungen, wie das Anknüpfen an Kriterien wie den Herkunftsort oder den Wohnsitz umfasst (Windisch- Graetz in Mayer/Stöger (Hrsg), Kommentar zu EUV und AEUV, Art 45 Rz 63 ff).

Als mittelbar diskriminierend würden Regelungen des nationalen Rechts gelten, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten, aber im Wesentlichen Wanderarbeitnehmer betreffen, sowie unterschiedslos geltende Voraussetzungen, die von inländischen Arbeitnehmern leichter zu erfüllen sind als von Wanderarbeitnehmern (EuGH, 10.03.1993, C-111/91, Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, 1-817). Mittelbar diskriminierend wären dabei jedenfalls Wohnsitzvoraussetzungen (EuGH, 07.05.1998, C-350/98, Clean Car Autoservice, Slg 1998, 1-2521).

Wanderarbeitnehmer dürften gemäß Art 7 Abs. 1 der I/O Nr. 492/2011 auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet anderer Mitgliedstaaten hinsichtlich Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen insbesondere im Hinblick auf Entlohnung und Kündigung, nicht diskriminiert werden. Die Begriffe „Beschäftigungs-“, bzw. „Arbeitsbedingungen“ seien weit zu verstehen. Der Begriff der Entlohnung würde auch freiwillige Leistungen umfassen (Windisch- Graetz in Mayer/Stöger (Hrsg), Kommentar zu EUV und AEUV, Art 45 Rz 76).

Insbesondere der Rechtssache Giovanni Maria Sotgiu gegen die Deutsche Bundespost wäre ein für den gegenständlichen Fall einschlägiger Rechtsstreit zu Grunde gelegen. Auch in diesem Fall wäre eine Differenzierung der Ausbezahlung des Trennungsgeldes bei inländischem und ausländischem Wohnsitz erfolgt. Der Rechtsprechung des EuGHs folgend, seien demnach Differenzierungen nach dem Wohnort bei der Gewährung von Trennungsgeldern verboten. Es wäre nicht mit dem Unionsrecht vereinbar, bei der Auszahlung des Trennungsgeldes auf einen inländischen Wohnsitz abzustellen. Festgehalten wäre auch worden, dass das Trennungsgeld unter den Tatbestand der „Arbeitsbedingungen“ im Sinne der I/O Nr. 492/2011 (ehemals Art 7 Abs. 1 der Verordnung EWG Nr. 1612/68) zu subsumieren sei, und somit von den gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit umfasst sei (EuGH 12.2.1974, 152/73, Sotgiu, Slg 1974, 153).

Die Regelung des gegenständlichen Kollektivvertrages wäre daher geeignet, ausländische Arbeitnehmer daran zu hindern, von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen und würde eine im Sinne der Rechtsprechung des EuGHs verbotene Diskriminierung der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstellen.

Es wäre nicht ersichtlich, weshalb Inländer im Gegensatz zu Wanderarbeitnehmern im konkreten Fall steuerliche Vorteile erlangen sollten, da auch bei Wanderarbeitnehmern die örtliche Trennung von der Familie, welchen Umstand das Trennungsgeld ausgleichen solle, zweifelsfrei gegeben sei. Im Falle eines Wanderarbeitnehmers, der im Rahmen der Arbeitnehmerfreizügigkeit tendenziell eher kurzfristiger im Inland einer Beschäftigung

nachgehen würde, würde es nicht zum Zuzug der gesamten Familie kommen, da dies auch aus aufenthaltsrechtlicher Sicht nicht einfach umsetzbar wäre. Eine sachliche Rechtfertigung für gegenständliche Regelung, im Sinne der unterschiedlichen Behandlung in der unterschiedlichen Lage der Arbeitnehmer (vgl. EuGH, 12.02.1974, 152/73, Sotgiu, Rz. 13) könne nicht erblickt werden. Vielmehr müsse, um eine mittelbare Diskriminierung zu vermeiden, die kollektivvertragliche Norm lediglich auf die örtliche Distanzierung der Entfernung von 60 km vom ständigen Familienwohnsitz abstellen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH hätte der Vorrang des Unionsrechts zur Folge, dass entgegenstehendes innerstaatliches Recht „ohne weiteres unanwendbar wird“ (EuGH, 09.03.1978, RS 106/77, Simmenthal II, Slg 1978, 629, Rz 17/18). Demnach hätten innerstaatliche Organe, insbesondere auch Verwaltungsorgane, eine mit einer unmittelbar anwendbaren unionsrechtlichen Norm nicht vereinbare innerstaatliche Norm nicht anzuwenden. Die dem Unionsrecht widersprechende Norm würde aber weiterhin in Geltung bleiben. Sie werde nicht aus dem Recht des jeweiligen Staates getilgt, sondern sei in unionsrechtlich nicht relevanten Fällen weiterhin anwendbar.

Zur Pflicht der Verwaltungsbehörden den Anwendungsvorrang zu beachten, hätte bereits der VwGH festgehalten, dass - sofern dementsprechende Argumente einer Partei plausibel wären - sich die Behörde im Rahmen der in der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätze damit auseinanderzusetzen hätte. Gegebenenfalls wäre zu begründen, weshalb die Anwendung der nationalen Regelung entgegen einer von den Parteien nicht erkennbar grundlos im Verfahren als entsprechend dem Anwendungsvorrang der innerstaatlichen Regelung vorgehend genannten europarechtlichen Regelung erfolgte (VwGH 27.06.2002, 99/10/0159, 19.09.2002, 98/17/0281; 20.03.2003, 2000/17,9984). Eine derartige Begründung würde der gegenständliche Bescheid jedoch nicht enthalten.

Die belangte Behörde wäre aus europarechtlicher Hinsicht verpflichtet gewesen, § 5 Abs. 5 des gegenständlichen Kollektivvertrages dahingehend auszulegen, dass lediglich auf die örtliche Entfernung von 60 km vom ständigen Familienwohnsitz - ohne Einschränkung auf das Erfordernis des Inlands - abgestellt wird. Jede andere Auslegung von § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages würde gegen das Gemeinschaftsrecht und die bestehende Judikatur des Europäischen Gerichtshofes verstoßen.

In Österreich sei die EMRK durch das BVG BGBl 1964/59 formell in die Verfassung inkorporiert. Die EMRK würde daher in Österreich Verfassungsrang genießen. Auch das 1. Zusatzprotokoll zur EMRK wäre von Österreich ratifiziert worden und würde somit im gegenständlichen Fall zur Anwendung gelangen (Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Auflage § 25 Rz 1 ff).

Grundrechtsträger wären alle natürlichen und alle juristischen Personen, sohin auch alle Arbeitnehmer. Verpflichtet aus der EMRK wären die Vertragsstaaten. Sachlicher Schutzbereich

des Art. 1 1. ZP EMRK sei das „Recht auf Achtung des Eigentums“. Vom Eigentum wären dabei im Sinne der weiten völkerrechtlichen Auslegung „alle erworbenen Rechte mit Vermögenswert“ umfasst (EGMR, 26.06.1986, Van Marie u. a. ./NED, Nr. 8543/79 u.a.).

Geschützt wären damit jedenfalls privatrechtliche Vermögensdispositionen (Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Auflage § 25 Rz 3 ff). Der Anspruch auf Trennungsgeld sei ein vermögenswertes Recht iSd. Art 1 1. ZP EMRK und somit von dessen Schutzbereich umfasst (vgl. dazu EGMR, 16.09.1996, GAYGUSUZ v. AUSTRIA, Bswl7371/90 zum Anspruch auf Notstandshilfe).

Im gegenständlichen Fall wäre durch das Vorgehen der belangten Behörde ein verbotener Eingriff in das Eigentumsrecht gegeben (Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Auflage § 25 Rz 9 ff), zumal auch Eingriffe auf Basis eines privatrechtlichen Vertrages - und somit basierend auf einem Kollektivvertrag - hiervon umfasst wären (Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Auflage § 25 Rz 9; EGMR, 07.08.1996, Zubani./ITA, Nr. 14025/88, Z. 49). Durch die gebotene Nachzahlung würde es zu einem Verlust des Eigentums an dem nachzahlungsbedrohten Teil des Trennungsgeldes zugunsten des Staates kommen. Eine Eigentumsentziehung durch einen Eingriff im Sinne obiger Ausführungen würde vorliegen.

Ein Eigentumseingriff wäre nach Art. 1 1. ZP-EMRK nur zulässig, wenn der Eingriff durch Gesetz erfolgt oder auf einem solchen beruht, wenn es das öffentliche Interesse verlangt und die Entziehung des Eigentums zur Zielerreichung geeignet und verhältnismäßig ist (dazu EGMR 16.09.1996, GAYGUSUZ v. AUSTRIA, Bsw 17371/90). Gegenständlicher Eingriff würde nicht direkt auf einem Gesetz basieren (§ 26 Z 4 EStG sowie § 3 Abs. 1 Z 16 b EStG), sondern lediglich auf der zugrundeliegenden Norm in § 5 Abs. 5 des gegenständlichen Kollektivvertrages. Für den Eigentumseingriff würde es keine direkte gesetzliche Grundlage geben, ebenso wenig wie eine sachliche Rechtfertigung für denselben.

Unter Bezugnahme auf Art. 14 EMRK sei festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EGMR eine unterschiedliche Behandlung dann diskriminierend ist, wenn sie keine sachliche Rechtfertigung aufweist, dh kein legitimes Ziel verfolgt oder unverhältnismäßig ist (EGMR, 16.09.1996, GAYGUSUZ v. AUSTRIA, Bsw 17371/90).

Im gegenständlichen Fall würden sich die betroffenen ausländischen Arbeitnehmer rechtmäßig in Österreich aufhalten, wo sie entsprechend österreichischen Normen bei einem inländischen österreichischen Arbeitgeber angestellt werden. Die ausländischen Arbeitnehmer würden grundsätzlich auch unter den gleichen Bedingungen wie die inländischen Arbeitnehmer der Steuerpflicht für das ihnen für ihre Leistung gebührende Arbeitsentgelt sowie sonstiger kollektivvertraglicher Zahlungen unterliegen. Der Bescheid der belangten Behörde und die darauf basierende Rechtsfolge, den ausländischen Arbeitnehmern kein Trennungsgeld zu gewähren, würde sich ausschließlich auf die Tatsache stützen, dass die ausländischen

Arbeitnehmer nicht über einen inländischen Wohnsitz verfügen. Andere sachliche Gründe für die Ungleichbehandlung wären zu keinerlei Zeitpunkt ins Treffen geführt worden. Eine Verhältnismäßigkeit des Eingriffes würde daher aufgrund der offensichtlichen Diskriminierung von ausländischen Arbeitnehmern entgegen dem Diskriminierungsverbot in Art 14 EMRK ausscheiden. Die unterschiedliche Behandlung von Arbeitnehmern mit inländischem ständigen Familienwohnsitz und Arbeitnehmern ohne inländischen ständigen Familienwohnsitz wäre sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Anwendung von § 5 Abs. 5 des gegenständlichen Kollektivvertrages nach dem Wortlaut (Trennungsgelder abhängig vom inländischen Familienwohnsitz) und die Vorschreibung der Nachzahlung durch die belangte Behörde würde demnach auch eine verbotene Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Eigentumsfreiheit aufgrund Diskriminierung im Sinne des Art 14 EMRK iVm Art. 1 1. ZP EMRK darstellen.

Wie auch bei anderen Grundrechten würde die effektive Gewährleistung des Grundrechtes bei der Eigentumsfreiheit verlangen, dass der Staat Österreich sich unverhältnismäßiger Eingriffe enthält (Grabenwarter/Pabel, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Auflage § 25 Rz 24 ff).

Die kollektivvertragliche Norm wäre daher dahingehend auszulegen, dass es nur auf die Entfernung (60 km) vom ständigen Familienwohnsitz, und nicht auf das Inlandserfordernis, ankommt. Der kollektivvertragliche Anspruch auf die Auszahlung des Trennungsgeldes würde daher zu Recht bestehen.

Grundlegende Voraussetzung für die Steuerbefreiung von Reisekostenvergütungen sei das Vorliegen einer Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG. Eine solche würde vorliegen, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand - „kleine Dienstreise“) oder
- ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann, jedenfalls bei einer Entfernung von mehr als 120 km (2. Tatbestand - „große Dienstreise“)

Tagesgelder könnten bei Dienstreisen nur dann steuerfrei ausbezahlt werden, wenn kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Bei Dienstreisen im Fernbereich (2. Tatbestand) könnten Tages- und Nächtigungsgelder nur bis 183 Tage (innerhalb eines rollierenden 24-Monats-Zeitraums) steuerfrei zur Auszahlung gelangen. Danach werde am jeweiligen Einsatzort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Im gegenständlichen Fall würden sich die Forstarbeiter zu Saisonbeginn (je nach Witterung März bis April) bei Arbeitsantritt in der Firma in ***5***, ***6***, treffen. Dort würden sie

sicherheitstechnisch ausgerüstet sowie unterwiesen werden und würden ihr Werkzeug und ein Kraftfahrzeug erhalten. Je nach Größe des Forstgebiets würden von einem Geschäftsführer der Bf. Mannschaftstruppen zusammengestellt und so auf einzelne Einsatzgebiete aufgeteilt werden.

Die Arbeiter würden dann meist 3 bis 5 Wochen im jeweiligen Einsatzgebiet arbeiten, bevor sie einen längeren Heimaturlaub (meist eine Woche) antreten würden. Bevor sie jedoch nach Hause fahren würden, müssten sie ihr Werkzeug und das Auto in die Firma nach ***5*** zurückbringen. Nach Urlaubsende würde sich auf Anweisung von Herrn ***7*** entscheiden, ob die jeweiligen Arbeiter wieder im selben Arbeitsgebiet eingesetzt würden oder ein anderes Einsatzgebiet zugewiesen bekommen.

Die Arbeit im und die Reisebewegung zum jeweiligen Einsatzgebiet, das in aller Regel so weit weg vom ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) liegen würde, dass den Arbeitnehmern eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar sei, sei also stets vom Arbeitgeber vorgegeben und werde über Auftrag des Arbeitgebers vollzogen. Ob dem Arbeitnehmer beim Abschluss des Dienstvertrages bewusst gewesen wäre, dass er über Auftrag des Arbeitgebers an weit entfernten Einsatzorten eingesetzt werde, sei nicht relevant.

So würde man beispielsweise bei einem Wirtschaftsprüfer, der bei der Einstellung schon genau weiß, dass er im Auftrag seines Arbeitgebers monatelang bei einem weit entfernt gelegenen Mandanten prüft, auch nicht anzweifeln, dass eine Dienstreise im Sinne des EStG vorliege.

Die Ansicht der Finanzverwaltung, dass eine Dienstreise nicht vom Wohnort des Dienstnehmers, an dem er und seine Familie lebt, angetreten wird, sondern vom Ort der Unterkunft, die nur für wenige Wochen beansprucht wird, sei nicht nachvollziehbar und würde dem Gesetzeszweck der Steuerbefreiung für Auslösen widersprechen, die den Mehraufwand für Verpflegung und Unterkunft an einem dem Arbeitnehmer fremden Einsatzort abgelten solle.

Fahrten der Forstarbeiter in die einzelnen Forstgebiete im Auftrag des Arbeitgebers würden Dienstreisen iSd § 26 Z 4 EStG darstellen. Sofern die Forstgebiete mehr als 120 km vom Familienwohnsitz entfernt seien, könnten Tagesgelder nach § 26 Z 4 EStG für einen Zeitraum von maximal 183 Tagen steuerfrei bezahlt werden.

Ab dem siebten Monat (184. Tag innerhalb eines rollierenden 24 Monats-Zeitraums) bezahlte Tagesgelder wären steuerpflichtig. Bei einem Wechsel des Arbeitsortes würde eine neue Sechsmonatsfrist zu laufen beginnen, wobei ein solcher nur vorliegen würde, wenn ein Wechsel in eine andere politische Gemeinde vorgenommen werde (vgl LStR Rz 721).

Im Hinblick darauf, dass der Einsatz der Forstarbeiter in den einzelnen Forstgebieten die 183 Tagesfrist nicht überschreiten und häufig ein Wechsel in verschiedene Forstgebiete

(verschiedene politische Gemeinden) erfolgen würde, sei das Tagesgeld nach § 26 Z 4 EStG steuerfrei zu gewähren und werde kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit am jeweiligen Einsatzort begründet.

Wie dargelegt, würde auch für im Ausland ansässige Forstarbeiter ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf Trennungsgeld nach dem anzuwendenden Kollektivvertrag bestehen und könne somit ein Tagesgeld iHd Trennungsgeldes lt Kollektivvertrag für Außendiensttätigkeit - auch unabhängig vom Vorliegen einer „großen Dienstreise“ - zeitlich unbeschränkt steuerfrei gewährt werden.

1.4 Mit Vorlagebericht vom 19. April 2018 legte das Finanzamt ***1*** die Beschwerden betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013 bis 2016, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 sowie gegen die Säumniszuschlagsbescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor ohne vorher eine Beschwerde vorentscheidung erlassen zu haben.

In der Stellungnahme zur Beschwerde brachte das Finanzamt ***1*** nachstehendes vor:

Auf die Dienstverhältnisse der Bf. würde der Kollektivvertrag für gewerbliche Forstunternehmen Anwendung finden. § 5 Abs. 5 des anwendbaren Kollektivvertrages würde wie folgt lauten:

„Arbeitnehmer, die an Arbeitsstätten beschäftigt werden, die so weit von ihrem ständigen inländischen Familienwohnsitz entfernt sind, dass ihnen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz nicht mehr zugemutet werden kann (60 km einfache Fahrtstrecke), erhalten je Nacht ein Trennungsgeld in der Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung. Wird die zur Verfügung gestellte Unterkunft nicht in Anspruch genommen, so gebührt nur die Hälfte des Trennungsgeldes.“

Gemäß § 5 Abs. 5 des anzuwendenden Kollektivvertrages für Forstunternehmer wäre für den arbeitsrechtlichen Anspruch auf Trennungsgeld ein ständiger INLÄNDISCHER Familienwohnsitz erforderlich.

Es würde eine Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches geben, der sich bereits im Herbst 2015 mit dieser Thematik befasst hätte. Die Stellungnahme würde u.a. wie folgt lauten: "In erster Linie ist bei der Auslegung eines Kollektivvertrags der Wortsinn - auch im Zusammenhang mit den übrigen Regelungen - zu erforschen und die sich aus dem Text des Kollektivvertrags ergebende Absicht der Kollektivvertragsparteien zu berücksichtigen (9 ObA 119/08b; RIS-Justiz RS0010089). Nach dem Wortlaut der Kollektivvertrag-Bestimmung sei für den Anspruch auf Trennungsgeld u.a. ein ständiger inländischer Familienwohnsitz erforderlich. Bei Kollektivverträgen würde es sich um österreichische Rechtsvorschriften handeln, weshalb sich der inländische Familienwohnsitz ebenfalls nur auf Österreich beziehen kann.

Nachdem für einen ausländischen Forstarbeiter in der Regel kein ständiger inländischer Familienwohnsitz iSd Kollektivvertrages vorliegen wird, besteht auch kein Anspruch auf Trennungsgeld und somit auch keine Möglichkeit der steuerfreien Auszahlung gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988.

Trennungsgelder können daher für ausländische Forstarbeiter nur nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 so lange nicht steuerbar ausbezahlt werden, als nicht ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird, wobei das jeweilige Forstgebiet als Einsatzort(-gebiet) zu sehen ist.

Eine allfällig europarechtskonforme Auslegung scheitert am offenbaren Willen der Kollektivvertragspartner, Reiseaufwandsentschädigungen nur bei Vorliegen eines inländischen Familienwohnsitzes vorzusehen (siehe Anmerkung unten). Im Übrigen zählen Auslagenersatzes nicht zum Entgelt und es ist daher zu verneinen, dass eine gemeinschaftsrechtliche Diskriminierung darauf gestützt werden kann.

Für beide Tatbestände der Dienstreise gem. § 26 Z 4 EStG 1988 ist ein dienstlicher Auftrag erforderlich (VwGH 19.2.1992, 91/14/0212). Wählt ein Arbeitnehmer aus privaten Gründen seinen Arbeitsplatz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort oder seinen Wohnort außerhalb des ständigen Arbeitsplatzes, liegt keine Dienstreise vor.

Der Rechtssatz des genannten VwGH-Erkenntnisses lautet wie folgt:

„Eine Dienstreise muss, wie sich bereits aus der eigentümlichen Bedeutung des Wortes in seinem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers ergibt, im Interesse und über Auftrag des Arbeitgebers erfolgen. Der Arbeitgeber ist daher, falls er nicht unmittelbar selbst für die Kosten einer Dienstreise aufkommt, auf Grund lohngestaltender Vorschriften regelmäßig zur Zahlung von Reisewegvergütungen sowie Tagesgeldern und Nächtigungsgeldern verpflichtet. Der im § 26 Z 7 EStG 1972 zweitgenannte Dienstreisetatbestand wird daher nur dann erfüllt, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Die im Betrieb des Abgabepflichtigen beschäftigten Saisonarbeiter haben von sich aus Tätigkeiten an einem Wohnort außerhalb der üblichen Entfernung von ihren ständigen Wohnorten (Familienwohnsitzen) aufgenommen, weswegen von Dienstreisen im Sinn der obigen Ausführungen keine Rede sein kann. Der zweite Dienstreisetatbestand wird hingegen etwa auch dann verwirklicht sein, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern, die für einen anderen Dienstort aufgenommen worden sind, zwar am Arbeitsort (entgeltlich) eine Schlafmöglichkeit zur Verfügung stellt, den Arbeitnehmern jedoch eine tägliche Rückkehr zu ihren Familienwohnsitzen nicht zumutbar ist. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn eine Hotelkette mit dem Sitz in Wien, deren Arbeitnehmer für den Dienstort Wien aufgenommen

worden sind, ihre Arbeitnehmer (vorübergehend) in einem ihrer Hotels am Arlberg beschäftigt."

Wählen daher Arbeitnehmer ihren Arbeitsplatz im Inland freiwillig so weit weg von ihrem ständigen Familienwohntort, dass ihnen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar/nicht möglich ist, so erfolgt die Tätigkeit im Inland nicht auf Grund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers. A priori kann daher nicht von der Anwendbarkeit des zweiten Reisetatbestandes des § 26 Z 4 EStG 1988 ausgegangen werden. Die Beurteilung der gewährten Reisekostenersätze hat daher nach Maßgabe des ersten Reisetatbestandes zu erfolgen.

Verfügen die Arbeitnehmer im Inland über eine Unterkunft, ist davon auszugehen, dass diese ihre Dienstreise vom inländischen Wohnort aus antreten. In diesem Fall hat die Beurteilung, ob auf Grund eines Arbeitseinsatzes ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entstanden ist, nach den Bestimmungen des ersten Tatbestandes zu erfolgen (5/15-Tage-Regelung). Erst wenn der Einsatz so weit weg von der Unterkunft erfolgt, dass eine tägliche Rückkehr an diese nicht zumutbar ist, kommt im Sinne der o.a. Judikatur des VwGH der zweite Reisetatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 zum Tragen."

Dieser Sachverhalt wäre im konkreten Fall gegeben und wäre unstrittig. Die Forstarbeiter würden in privaten Unterkünften übernachten und die Fahrt ins jeweilige Forstgebiet werde gemeinsam von der Unterkunft aus angetreten. In der Beschwerde vom 23.2.2018 werde auf die Höhe der im Zuge der GPLA ermittelten Beträge der Nachversteuerung der Reisekosten nicht näher eingegangen (siehe Unterlagen GPLA Berechnung Tagesdiäten und Berechnung Nächtigungsgelder). Es könne somit davon ausgegangen werden, dass die ermittelten Beträge nicht angezweifelt würden.

In der Beschwerde würde es um die Frage der europarechtskonformen Auslegung des Kollektivvertrages mit der Formulierung "inländischer" Familienwohnsitz hinsichtlich des Gleichheitsgrundsatzes und der Arbeitnehmerfreizügigkeit gehen. Es werde kritisiert, dass die Behörde nicht auf die Argumentation des Unternehmens bzw. der steuerlichen Vertretung eingegangen sei.

Der bundesweite Fachbereich für Lohnsteuer hätte am 1.12.2016 in diesem konkreten Fall noch einmal dazu Stellung genommen:

"Die Grundsatzfrage in diesem Beschwerdefall ist, ob eine europarechtskonforme Interpretation auch hinsichtlich der Vorfragenbeurteilung Platz greifen muss, indem die Finanz eine Regelung, die von Kollektivvertragsparteien getroffen worden ist und einen arbeitsrechtlichen Anspruch betrifft, dahingehend "umdeuten" kann, dass ein arbeitsrechtlicher Anspruch "fingiert" wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung geht dies zu weit. Die Thematik ist vielmehr geeignet, seitens des BFG im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens einer Klärung zugeführt zu werden.

Der bundesweite Fachbereich für Lohnsteuer vertritt daher nach wie vor die Rechtsansicht, dass, um die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu erlangen, die in dieser Gesetzesbestimmung genannten Bedingungen erfüllt sein müssen. Im gegenständlichen Fall stellt der Kollektivvertrag auf einen inländischen Familienwohnsitz ab. Aus arbeitsrechtlicher Sicht besteht daher mangels inländischen Wohnsitz kein Anspruch auf diesen Auslagenersatz, sodass eine Steuerfreiheit auf Grund des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht gegeben ist."

Wegen der Kritik der vorgebrachten Mangelhaftigkeit des Verfahrens in der Beschwerde, weil sich das Finanzamt nicht auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der EU-Rechtswidrigkeit befasset hätte, werde darauf hingewiesen, dass das Finanzamt aufgrund der Weisungsbindung an diese Rechtsansicht gebunden gewesen wäre.

Anmerkung:

Der bundesweite Fachbereich für Lohnsteuer hätte sich bereits im Herbst 2015 mit dieser Thematik der EU-Verfassungswidrigkeit des Kollektivvertrages für Forstunternehmen auseinandergesetzt. Die Frage, ob mit der Formulierung „inländischer Familienwohnsitz“ nicht ein Verstoß gegen EU-Recht verbunden wäre, wäre in einem Gespräch mit der Gewerkschaft PROGE Wien von einem Mitglied des KV-Verhandlungsteams wie folgt beantwortet worden:

Dieser Punkt wäre bereits mehrfach Thema bei den letzten KV-Verhandlungen gewesen und werde im Zuge der für Oktober 2015 anberaumten neuen Gespräche zwischen den Verhandlungspartnern hoffentlich einer klaren Formulierung zugeführt werden.

Der Gewerkschaft wäre bewusst, dass im Falle der Beschäftigung eines AUSLÄNDISCHEN Dienstnehmers bei einem österreichischen Forstunternehmen (gilt nicht für Bundesforste!) eine Diskriminierung dahingehend vorliegen würde, da dieser nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 5 dzt. keinen Anspruch auf Trennungsgeld hätte. Im Falle der Bezahlung durch den Dienstgeber würde demnach Abgabepflicht entstehen.

Es werde ersucht, das BFG möge im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH klären, ob die Formulierung "inländischer" Familienwohnsitz im Kollektivvertrag für Forstunternehmen hinsichtlich des Gleichheitsgrundsatzes und der Arbeitnehmerfreizügigkeit EU-rechtskonform sei oder nicht.

Andernfalls werde ersucht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

1.5 Mit am 15. März 2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben erfolgte durch die Bf. eine Ergänzung der eingebrachten Beschwerde vom 23.2.2018 mit folgendem Inhalt:

Am 23.2.2018 wäre von der Bf. eine Beschwerde hinsichtlich mehrerer Bescheide eingebracht worden. Seitens der Bf. wäre auf eine Beschwerdevorentscheidung beim Finanzamt verzichtet und eine Direktvorlage beim Bundesfinanzgericht erwirkt worden. Im Zuge der Beschwerde wären als Beschwerdegünde unter anderem die unrichtige rechtliche Beurteilung aufgrund falscher Auslegung des anwendbaren Kollektivvertrages, Verletzung des Gleichheitssatzes und

der EU-rechtswidrigen Anwendung der kollektivvertraglichen Bestimmung des § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen geltend gemacht worden. In Ergänzung dieser Beschwerde wäre hinsichtlich des Kollektivvertragsabschlusses 2019 folgendes mitzuteilen:

Die Nachverrechnung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wären seitens der belangten Behörde zum Teil auf die Argumentation gestützt worden, dass sich die Forstarbeiter nicht auf einer Dienstreise im Sinne des § 5 Abs. 5 des anzuwendenden Kollektivvertrages befinden würden und daher die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG nicht anwendbar wäre.

Am 18.2.2019 wären die Kollektivvertragsverhandlungen 2019 für die gewerblichen Forstunternehmer abgeschlossen worden. Dabei wäre mit der Gewerkschaft PRO-GE unter anderem die Vereinbarung einer zeitgemäßen, europarechtskonformen KV-Regelung für Reiseaufwandsentschädigungen vereinbart worden, die ein steuerfreies Auszahlen von Tag- und Nächtigungsgeldern ermöglichen würde. Seitens der Kollektivvertragspartner wäre daher die Ansicht der Bf. in der Beschwerde der Unionsrechtswidrigkeit der Regelung in § 5 des alten Kollektivvertrages anerkannt worden und diese Bestimmung gänzlich neu gefasst worden.

Als Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens wurde eine Mail der Fachgruppe OÖ der gewerblichen Dienstleister an die Bf. vom 20.2.2019 und das Abschlussprotokoll der Kollektivvertragsverhandlung über den Kollektivvertrag für Arbeiter/innen in den gewerblichen Forstunternehmen 2019 vom 18.2.2019 angeschlossen.

Im Zuge dieser unionsrechtskonformen Anpassung der Bestimmungen in § 5 des gegenständlichen Kollektivvertrages wäre dieser gänzlich neu gefasst worden.

Bisher hätte die gegenständliche Bestimmung in § 5 Abs. 5 des anwendbaren Kollektivvertrages wie folgt gelautet:

„Arbeitnehmer, die an Arbeitsstätten beschäftigt werden, die so weit von ihrem ständigen inländischen Familienwohnsitz entfernt sind, dass ihnen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz nicht mehr zugemutet werden kann (60km einfache Fahrtstrecke), erhalten je Nacht ein Trennungsgeld in der Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung.“

Aufgrund des Abstellens des Kollektivvertrages auf den „inländischen Familienwohnsitz“ hätte die belangte Behörde den Standpunkt vertreten, dass eine Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht in Frage käme.

Eben diese Bestimmung wäre nunmehr geändert worden und § 5 des Kollektivvertrages für ArbeiterInnen und gewerblichen Lehrlingen in den gewerblichen Forstunternehmen wäre per

Wirksamkeit zum 01.03.2019 gänzlich neu gefasst worden. § 5 des anwendbaren Kollektivvertrages würde nunmehr wie folgt lauten:

„1. Dienstreise

Bei Dienstreisen werden dem Arbeitnehmer die durch die Dienstreise verursachten Reisekosten sowie der durch die Dienstreise verursachte Mehraufwand nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen ersetzt.

Eine Dienstreise liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer zur Erreichung des Einsatzortes und zur Rückkehr vom Einsatzort, gerechnet vom Zeitpunkt des Einstiegs in das Beförderungsmittel bis zur Ausstiegstelle, insgesamt länger als zwei Stunden Fahrtzeit zurücklegen muss und tatsächlich ein Quartier in Anspruch genommen wird.

Keine Dienstreise liegt vor, wenn der Arbeitnehmer — aus welchen Gründen auch immer — vom Einsatzort noch am Anfahrtsort zurückkehrt. [...]

3. Reiseaufwandsentschädigung

a. Für die Bestreitung des mit der Dienstreise notwendigerweise verbundenen persönlichen Mehraufwandes für Verpflegung und Unterkunft erhält der Arbeitnehmer für je 24 Stunden Dienstreise das volle Taggeld in der Höhe von € 26,40.

Bruchteile von weniger als fünf Stunden bleiben unberücksichtigt. Bei einer ununterbrochenen Abwesenheit von mehr als fünf Stunden steht dem Arbeitnehmer ein Taggeld in der Höhe eines Drittels des vollen Taggeldes zu.

Bei einer ununterbrochenen Abwesenheit von mehr als acht Stunden steht dem Arbeitnehmer ein Taggeld in der Höhe von zwei Drittel des vollen Taggeldes zu.

Bei einer ununterbrochenen Abwesenheit von mehr als zwölf Stunden steht dem Arbeitnehmer ein Taggeld in der Höhe des vollen Taggeldes zu.

Das Taggeld dient zur Deckung der Mehrausgaben für Verpflegung sowie aller mit der Dienstreise verbundenen persönlichen Aufwendungen.

Werden die Kosten für Mittagessen und/oder Abendessen durch den Arbeitgeber übernommen, wird das Taggeld pro bezahltem Essen um € 13,20 gekürzt. Eine Kürzung unter Null ist nicht vorzunehmen.

b. Wenn der Arbeitgeber nicht in angemessener Weise die Nächtigung ermöglicht, erhält der Arbeitnehmer ein Nächtigungsgeld in der Höhe von € 15,00 sofern eine auswärtige Übernachtung tatsächlich stattfindet und auch nachgewiesen wird.

Ist der Arbeitnehmer nicht in der Lage um diesen Betrag ein zumutbares Quartier zu erhalten, werden die Nächtigungskosten gegen Beleg vergütet; überflüssige Mehrausgaben sind hierbei zu vermeiden. “

Der Kollektivvertrag für ArbeiterInnen und gewerblichen Lehrlingen in den gewerblichen Forstunternehmen per Wirksamkeit zum 1.3.2019 wurde diesem Schreiben beigelegt.

Durch diese kollektivvertragliche Änderung wäre nunmehr klargestellt, dass es für die Qualifikation der Tätigkeit als Dienstreise nicht darauf ankommen würde, ob die Dienstnehmer im Inland über einen Wohnsitz verfügen, sondern vielmehr auf neutrale Kriterien (länger als zwei Stunden Fahrtzeit, Rückkehr noch am Anfahrtsort) abzustellen wäre. Diese neutralen Kriterien würden auch im Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben stehen und werde so eine Diskriminierung von ausländischen Arbeitskräften vermieden.

Diese notwendige kollektivvertragliche Anpassung würde die Rechtsansicht der Bf. in ihrer Beschwerde vom 23.2.2018 bestätigen. Im Hinblick auf diese Kollektivvertragsänderung wäre somit auch die bisherige kollektivvertragliche Regelung in § 5 europarechtskonform auszulegen und wäre auch für Sachverhalte, die noch nach dem alten Kollektivvertrag 2018 zu beurteilen sind, lediglich auf die damals vorgesehene örtliche Entfernung von 60 km vom ständigen Familienwohnsitz - ohne Einschränkung auf das Erfordernis des Inlandswohnsitzes - abzustellen.

1.6 Mit Beschluss vom 29.6.2021 wurde das Finanzamt Österreich (Dienststelle ****1****) um Mitteilung bis 30. Juli 2021 ersucht, ob die von der Bf. an die ausländischen Mitarbeiter, die als Holzfäller beschäftigt wurden, ausbezahlten Trennungsgelder (Diäten) – soweit sie im Rahmen der GPLA-Prüfungen für 2013 bis 2016 als steuerpflichtig behandelt wurden (nach Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit nach den allgemeinen Regeln, dh. unter Nichtanwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) der Höhe nach der Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 entsprochen haben.

Verneinendenfalls wurde um Bekanntgabe der Beträge für die Jahre 2013 bis 2016 gebeten, die – unter der Voraussetzung, dass § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 dem Grunde nach anwendbar ist – unter Beachtung der Grenzen des § 26 Z 4 EStG 1988 auf die angeführten Jahre entfallen.

1.7 In der Folge wurde von der Amtsvertreterin des Finanzamtes Österreich dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass der Prüfer bereits in Pension sei. Aus dem Arbeitsbogen würde sich ergeben, dass in diesem keine Darstellung der an die ausländischen Forstarbeiter ausbezahlten Trennungsgelder – soweit sie die 15-Tage-Grenze überschreiten – enthalten wäre. Seitens der Amtsvertreterin des Finanzamtes Österreich wurde bei diesem Gespräch festgehalten, dass es sich bei den ausländischen Forstarbeitern, die bei der Bf. beschäftigt waren, allesamt um EU-Angehörige handelt.

1.8 Sodann hat das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 15.7.2021 folgendes Ersuchen an die Bf. mit einer Frist zur Beantwortung bis 10.9.2021 gerichtet:

Die Bf. wird anhand von drei bei ihr im Beschwerdezeitraum (2013 bis 2016) beschäftigten Forstarbeitern um rechnerische Darstellung bis 10. September 2021 ersucht, ob die von der Bf. an diese ausländischen Mitarbeiter, die als Holzfäller beschäftigt wurden, steuerfrei ausbezahlten Trennungsgelder (Diäten) – soweit sie im Rahmen der GPLA-Prüfungen für 2013

bis 2016 als steuerpflichtig behandelt wurden (nach Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit nach den allgemeinen Regeln, dh. unter Nichtanwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) der Höhe nach der Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 entsprochen haben. Dafür ist in der Darstellung jeweils der Tätigkeitsort samt Beginn und Ende der Tätigkeit sowie die ausbezahlten Diäten (Trennungsgelder) exemplarisch für drei Forstarbeiter für den angeführten Zeitraum anzuführen und auch nachzuweisen, dass diese Darstellung mit der erfolgten Lohnabrechnung übereinstimmt.

1.9 Mit Schreiben vom 9.9.2021 kam die Bf. diesem Ersuchen nach und führte zu den vorgelegten Unterlagen (Prüfungsfeststellungen zu drei der Dienstnehmer der Bf. und Darstellung Umsetzung in der Personalverrechnung) folgendes aus:

§ 26 Z 4 EStG würde vorsehen, dass das steuerfreie Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu EUR 26,40 pro Tag betragen darf, wobei dieses für 24 Stunden zusteht. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so könne für jede angefangene Stunde ein Zwölftel (EUR 2,20) steuerfrei ausbezahlt werden. Die Dienstreisen der betroffenen Arbeitnehmer an einen Dienstort hätten regelmäßig mehrere Tage - oft sogar über einen Monat am Stück - andauert. Mit Ausnahme von Urlaubs-, Zeitausgleichs- und Krankenstandstagen wären die Dienstnehmer stets auf Dienstreise gewesen. Den reisenden Dienstnehmern hätte also für jeden Reisetag (auch für Sams-, Sonn- und Feiertage) ein Taggeld von EUR 26,40 ausbezahlt werden können.

Aus verwaltungsökonomischen und Kostengründen wäre von Bf. eine vereinfachte Berechnung des Verpflegungsmehraufwandes vorgenommen worden, die zu einem Diätenbetrag geführt hätte, der die gesetzliche Höchstgrenze nicht überstiegen hätte. Für jeden Arbeitstag (Montag bis Freitag, ohne Feiertage) des Dienstverhältnisses wären 2/3 des Tagessatzes (EUR 17,60) bezahlt worden. Diese Form der vereinfachten Berechnung wäre vom Lohnabgabenprüfer auch nicht beanstandet worden. Der Prüfer hätte lediglich die Steuerbefreiung für maximal 15 Tage je Einsatzort pro Kalenderjahr anerkannt.

Die beiliegenden Aufstellungen zu drei exemplarisch ausgewählten Dienstnehmern sollen verdeutlichen, wie die Berechnung erfolgt wäre und dies eine Auszahlung von steuerfreien Diäten ergeben hätte, die die Höchstsätze des § 26 Z 4 EStG nicht überstiegen hätten.

1.10 Mit Beschluss vom 20. Oktober 2021 wurde die Stellungnahme der Bf. vom 9.9.2021 samt Beilagen sowie auch der an die Bf. ergangene Beschluss vom 15.6.2021 an das Finanzamt Österreich zur Kenntnis und Äußerung binnen sechs Wochen übermittelt. In diesem Beschluss wurde festgehalten, dass aufgrund der mit Schreiben vom 9.9.2021 vorgelegten Unterlagen für drei Dienstnehmer für diese eine betragsmäßige Überschreitung der Grenzen des § 26 Z 4 EStG 1988 betreffend die bezahlten Diäten (Tagesgelder) nicht erkennbar ist.

1.11 Mit Schreiben vom 26.11.2021 gab das Finanzamt eine Äußerung ab, in der ausgeführt wurde, dass nach § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen 26,40 Euro pro Tag für 24 Tagen betragen würde. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so könne für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Die Bf. hätte den Dienstnehmern pro Arbeitstag Diäten in der Höhe von EUR 17,60 nicht steuerbar gewährt.

Der in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehene Höchstsatz von 26,40 Euro wäre daher nicht erreicht worden.

Im Zuge der GPLA-Prüfung wären die Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 jedoch nur für maximal 15 Tage je Einsatzort nicht steuerbar anerkannt worden, da bei den Dienstreisen zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich (1. Tatbestand) Tagesgelder nur dann nicht steuerbar gewährt werden könnten, wenn kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit wäre anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum wäre u.a. dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einen Einsatzort wiederkehrend tätig wird, aber nicht regelmäßig und er dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet.

Im Rahmen der Prüfung wäre für 28 Dienstnehmern eine Berechnung der Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 für höchstens 15 Tage je Einsatzort durchgeführt worden. Da sich Tätigkeit und die Arbeitsumstände der übrigen Dienstnehmer nicht unterschieden hätten, wäre der so ermittelte Prozentsatz auf sämtliche Dienstnehmer und für sämtliche Prüfungsjahre umgelegt worden.

In der Stellungnahme vom 9.9.2021 wären 3 Dienstnehmer beispielhaft für die Berechnung der Tagesgelder genannt worden: ***8***, ***9*** und ***10***.

Für diese 3 Dienstnehmer wären noch einmal die Aufzeichnungen, die der Prüfer zur Verfügung hatte, übermittelt worden. Diese Tage wären nun mit „Reisetage“ betitelt worden. Darunter wären aber auch „Arbeitstage“ für den jeweiligen Dienstnehmer für den Zeitraum im jeweiligen Jahr angegeben worden.

Die Berechnungen der ursprünglichen Diäten hätten nachvollzogen werden können, wenn man die „Arbeitstage“ heranziehen würde.

Aufgefallen wäre bei den Unterlagen in der Stellungnahme vom 9.9.2021, dass das Ende der Zeiträume der Reisetage und der Arbeitstage nicht übereinstimmen würde. In den genannten Beispielfällen wären die Zeiträume der Arbeitstage länger als die in der Prüfung vorgelegten Zeiträume betreffend die Reisetage. Die Aufzeichnungen mit den Reisetagen wären Grundlage für die Berechnung der Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 gewesen.

Beispiele:

10 im Jahr 2013:

Beim Dienstnehmer ***10*** würde man auf Grundlage der im Rahmen der GPLA vorliegenden Aufzeichnungen auf insgesamt 205 Kalendertage kommen. Die Einsatzorte wären bei den jeweiligen Einsatzzeiträumen vom 7.2.2013 bis 31.10.2013 (mit Unterbrechungen) angegeben. Zum Beispiel wäre ein Einsatzort ***11***, wo der Einsatzzeitraum vom 2.9.2013 bis 30.9.2013 (29 Tage) bzw. vom 1.10.2013 bis 31.10.2013 (31 Tage) laut diesen Aufzeichnungen gewesen wäre. Rechnet man die gesamten Tage, in denen ***10*** im Jahr 2013 während dieser Zeiträume im Einsatz war, zusammen, komme man auf 205 Kalendertage. Im Rahmen der GPLA wären unter Berücksichtigung der 15-Tagesfrist je Einsatzort 105 Tage für die Berechnung der nicht steuerbaren Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 herangezogen worden.

In der Berechnung laut Stellungnahme vom 9.9.2021 würden für den Zeitraum 7.2.2013 bis 29.11.2013 für den Dienstnehmer ***10*** 205 „Arbeitstage“ als nicht steuerbare Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 herangezogen werden. Der Einsatzort, wo der Dienstnehmer ***10*** im Zeitraum vom 1.11.2013 bis zum 29.11.2013 tatsächlich tätig war, wäre nicht ersichtlich. Für die Berechnung der nicht steuerbaren Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 wäre der Einsatzort maßgeblich.

10 im Jahr 2016:

Im Jahr 2016 würde man für den Dienstnehmer auf Grundlage der im Rahmen der GPLA vorliegenden Aufzeichnungen auf insgesamt 191 Kalendertage kommen. Die Einsatzorte wären für die jeweiligen Einsatzzeiträume vom 24.2.2016 bis 30.11.2016 (mit Unterbrechungen) angegeben worden. Im Rahmen der GPLA wäre unter Berücksichtigung der 15-Tagesfrist je Einsatzort 43 Tage für die Berechnung der nicht steuerbaren Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 herangezogen worden.

In der Berechnung laut Stellungnahme vom 9.9.2021 würden für den Dienstnehmer ***10*** für die Tagesgelder insgesamt 199 „Arbeitstage“ für den Zeitraum vom 24.2.2016 bis 6.12.2016 herangezogen werden. Berücksichtige man dabei die einzelnen Zeiträume der „Reisetage“, müsste der Dienstnehmer ***10*** an jedem der Reisetage auch gearbeitet haben. Die Zeiträume für die Reisetage wären z.B. aber ganze Monate, wie vom 2.5. - 31.5.2016 bzw. 1.6. - 30.6.2016 bzw. 1.7. - 27.7.2016, an denen der Dienstnehmer gearbeitet haben soll.

Die vereinfachte Abrechnung, bei der die Tagesgelder nur montags bis freitags ausbezahlt worden sind, könne daher nicht korrekt sein, wie dieses Beispiel zeigen würde.

Eine Überprüfung der Tagesgelder wäre nur anhand der von der Bf. angeführten „Arbeitstage“ bei diesen 3 Dienstnehmern möglich gewesen. Eine Überprüfung der übrigen 25

Dienstnehmer, ob die ursprünglichen Diäten korrekt berechnet worden sind, könne nicht durchgeführt werden.

Die vereinfachte Berechnung der Tagesgelder, d.h. nur für Montag bis Freitag, ohne Feiertage, wie sie in der Stellungnahme vom 9.9.2021 angeführt worden wäre, könne nicht nachvollzogen werden, wie im Beispielfall ***10*** dargelegt worden wäre.

Die belangte Behörde würde zustimmen, dass keine betragsmäßige Überschreitung der Grenzen des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegt. Die steuerfrei ausbezahlten Trennungsgelder könnten jedoch nur für maximal 15 Tage pro Einsatzort anerkannt werden.

Unabhängig vom Vorliegen eines Mittelpunktes der Tätigkeit nach § 26 Z 4 EStG 1988 könnten Tagesgelder nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 bei Vorliegen der dort angeführten Voraussetzungen steuerfrei ausgezahlt werden. Da der gegenständliche Kollektivvertrag aber auf einen inländischen Familienwohnsitz abstellt, bestünde aus arbeitsrechtlicher Sicht mangels inländischen Wohnsitzes kein Anspruch auf diesen Auslagenersatz, sodass auch eine Steuerfreiheit auf Grund des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht gegeben sei.

1.12 Mit Beschluss vom 30.11.2021 wurde die Äußerung des Finanzamtes vom 26.11.2021 an die Bf. mit dem Ersuchen um Gegenäußerung innerhalb von vier Wochen übermittelt.

In diesem Beschluss wurde darauf hingewiesen, dass diesem Beschluss eine vom Bundesfinanzgericht erstellte Aufstellung betreffend den Dienstnehmer ***10*** betreffend die Jahre 2013 und 2016 angeschlossen ist, in der mittels der Excel-Funktion „Nettoarbeitstage.INTL“ jeweils die Nettoarbeitstage der in der Vorhaltsbeantwortung vom 9.9.2021 angeführten Zeiträume ermittelt wurden, dh. die Zeiträume von Montag bis Freitag, wobei allerdings keine Feiertage berücksichtigt wurden. Aus dieser ergeben sich für den Zeitraum 2013 lediglich 152 Nettoarbeitstage und für den Zeitraum 2016 140 Nettoarbeitstage (dh. ohne Samstage und Sonntage), sodass auch nach Dafürhalten des Berichterstatters die Darlegung im Schreiben vom 9.9.2021, dass für jeden Arbeitstag (Montag bis Freitag, ohne Feiertag) 2/3 des Tagessatzes ausbezahlt wurden, nicht zutreffend sein kann.

Überdies ist festzuhalten, dass beim Dienstnehmer ***10*** für das Jahr 2016 mehr Arbeitstage abgerechnet wurden (dh. Tagesgelder bezahlt wurden) – nämlich 199 – als sich aus der entsprechenden Aufstellung der Reisetage (inklusive Samstage und Sonntage) – nämlich 191 – ergibt.

1.13 Mit Schreiben vom 23.12.2021 gab die Bf. folgende Stellungnahme zur Äußerung des Finanzamtes Österreich vom 26.11.2021 ab:

Es werde um Verzeihung gebeten, wenn mit den Ausführungen im Schreiben vom 9.9.2021 Unklarheiten geschaffen worden wären und werde die Vorgangsweise im Folgenden näher

beschrieben. Gerne würde die Bf. auch für eine mündliche Erläuterung zur Verfügung stehen, die bei diesem Sachverhalt vermutlich leichter zu einem gemeinsamen Verständnis führen würde.

Herr ***10*** wäre unstrittig im Jahr 2013 für 205 Tage auf Dienstreise gewesen. Die Reisezeiträume und Einsatzorte würden sich übersichtlich der bereits am 9.9.2021 übermittelten Beilage entnehmen lassen. Herr ***10*** wäre arbeitsrechtlich bis 29.11.2013 beschäftigt gewesen. In der Zeit vom 1.11. bis 29.11.2013 hätte sich der Dienstnehmer allerdings nicht auf Dienstreise befunden, sondern hätte angesparten Urlaub und Zeitausgleich verbraucht. Zu keinem Zeitpunkt wäre im Rahmen des Verfahrens behauptet worden, dass sich Herr ***10*** im Zeitraum 1.11. bis 29.11.2013 auf Dienstreise befunden hätte.

Unstrittig wäre auch richtig, dass es für eine genaue Abrechnung der Reiseaufwandsentschädigung in der Personalverrechnung erforderlich gewesen wäre, die Diäten nach den tatsächlichen Reisetagen der jeweiligen Monate zu berechnen. Für Juli 2013 hätten als beispielsweise 26 (1.7. bis 9.7. und 10.7. bis 26.7.) volle Tagsätze ($26 \cdot \text{EUR } 26,40 = \text{EUR } 686,40$) ausbezahlt werden können. Tatsächlich wären im Juli 2013 nur EUR 404,80 an steuerfreien Diäten ausbezahlt worden. Dieser Betrag hätte sich aus der Anzahl der rechnerischen Arbeitstage (Montag bis Freitag) im Juli 2013 ergeben (1.-5.; 8.-12.; 15.-19.; 22.-26.; 29.-31. ergibt 23 Tage) multipliziert mit $\frac{2}{3}$ des vollen Tagsatzes ($23 \cdot \text{EUR } 17,60 = \text{EUR } 404,80$). Diese Berechnung der Tagesdiäten wäre für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses nach diesem Schema erfolgt – ohne exakte Prüfung, an welchem Tagen genau Dienstreisen stattgefunden hätten. Der Steuerpflichtige wäre sich sicher gewesen, mit dieser vereinfachten Vorgangsweise, die auch mit den Arbeitnehmern so vereinbart worden wäre, jedenfalls einen geringeren Auszahlungsbetrag steuerfrei zu behandeln, als es die steuerlichen Bestimmungen vorsehen.

In Summe wären im Jahr 2013 EUR 3.608,00 an Tagesdiäten an Herrn ***10*** ausbezahlt worden. Das würde nach oben beschriebener Berechnungsmethodik 205 Wochentagen im Zeitraum 7.2.2013 bis 29.11.2013 entsprechen (von Montag bis Freitag).

Zur Klarstellung: Das würde nicht bedeuten, dass an jedem dieser fiktiv angesetzten Wochentage tatsächlich eine Reise stattgefunden hätte. Es würde sich hierbei um eine vereinfachte Berechnung handeln. Dass in diesem einem Fall die Zahl der Wochentage nach der vereinfachten Berechnung ebenso die Zahl der tatsächlichen Reisetage jeweils 205 ergeben, wäre Zufall.

An den drei aufbereiteten Stichproben wäre klar erkenntlich – und das würde den Kern der ursprünglich vom Gericht gestellten Frage treffen – das in jedem Fall weniger steuerfreie Tagesgelder ausgezahlt worden wären als gesetzlich und nach dem Kollektivvertrag möglich gewesen wäre. Dass sei daran ersichtlich, dass bis einen Fall (Herr ***10*** im Jahr 2016) die Anzahl der bezahlten Tagesdiäten geringer gewesen wäre als die tatsächlichen Reisetage und

zudem stets nur 2/3 der maximal möglichen Tagesgelder zurecht steuerfrei behandelt worden wären.

1.14 Mit Beschluss vom 25.1.2022 wurde dem Finanzamt die Stellungnahme der Bf. vom 23.12.2021 zur Kenntnis und allfälligen Äußerung übermittelt.

In diesem Beschluss wurde des Weiteren die Bf. ersucht innerhalb von vier Wochen zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen und zur Darlegung der Richtigkeit des entsprechenden Vorbringens Unterlagen vorzulegen bzw. Beweise anzubieten:

Ist es zutreffend, dass die Forstarbeiter auch an den Wochenenden (Samstag, Sonntag) gearbeitet haben (zB Herr ***8*** am 14.2., 15.2., 21.2., 22.2., 28.2., 7.3., 8.3., 14.3., 15.3., 21.3., 22.3., 28.3., 29.3., 11.4., 12.4., 18.4., 19.4., 25.4. und 26.4.2015) oder waren die Forstarbeiter an diesen Tagen zwar im jeweiligen Einsatzgebiet (zB ***12***), aber sie sind nicht nach Hause an ihren Familienwohnsitz bzw. zum Betriebssitz der Bf. nach ***5*** gefahren (Bezahlung von Tagesgeldern für arbeitsfreie Tage)?

In der Beschwerde wird unter Punkt 3.6 ausgeführt, dass die Arbeit im jeweiligen Einsatzgebiet in aller Regel so weit weg vom ständigen Wohnort Familienwohnsitz liegt, dass den Arbeitnehmern eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar wäre. Gibt es Fälle bei denen das Einsatzgebiet vom Familienwohnsitz des jeweiligen Dienstnehmers nicht mehr als 60 km bzw. mehr als 120 km entfernt gelegen ist? Bejahendenfalls mögen die betreffenden Zeiträume (samt den jeweiligen Dienstnehmern) und die darauf entfallenden Tagesgelder bekanntgegeben werden.

Laut § 5 Z 4 des Kollektivvertrages für die Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung sind die Unterkünfte gemäß den Arbeitnehmerschutzbestimmungen (Wohnwagen nur wenn diese der Allg. Arbeitnehmerschutzverordnung entsprechen) den Arbeitnehmern in gesundheitlich und hygienisch einwandfreier Beschaffenheit im Rahmen der üblichen Aufwände kostenlos zur Verfügung zu stellen und von diesen in ordentlichen Zustand zu erhalten. Sind daher entsprechend dieser Bestimmung im Kollektivvertrag den Forstarbeitern die Unterkünfte in den Einsatzgebieten von der Bf. kostenlos zur Verfügung gestellt worden? Verneinendenfalls wird um Darstellung (samt entsprechender Nachweise) der Art der Unterkünfte der Forstarbeiter (Pension? Forsthaus?) sowie der Abwicklung der Bezahlung ersucht (dh. wer hat die Pension etc. angemietet, wer hat bezahlt) ersucht.

Schließlich wurde in diesem Beschluss ausgeführt, dass betreffend die Nächtigungsgelder der Berichterstatter aufgrund der derzeitigen Aktenlage davon ausgeht, dass die Nichtsteuerbarkeit von der Beschwerdeführerin auf § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG 1988 gestützt wird. Sollte dies nicht der Fall sein, wird um Mitteilung des diesbezüglichen Rechtsstandpunktes gebeten.

1.15 Mit Schreiben vom 21.2.2022 nahm das Finanzamt zu den Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 23.12.2021 wie folgt Stellung:

Wie in der Stellungnahme der Bf. vom 23.12.2021 nun klargestellt worden wäre, würden die Tagesdiäten nicht nach den tatsächlichen Reisetagen berechnet werden, sondern es würden „ohne exakte Prüfung, an welchen Tagen genau Dienstreisen stattgefunden haben“ die Diäten berechnet und ausbezahlt werden. Die „vereinfachte Berechnung“ der Diäten (von Montag bis Freitag - wie schon in der Stellungnahme der Bf. vom 9.9.2021 angeführt worden wäre) würde nach „Arbeitstagen“ für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses erfolgen. Das würde heißen, dass auch (Anmerkung: zu ergänzen wohl: für) die Zeit, während der Dienstnehmer auf Urlaub ist oder Zeitausgleich in Anspruch nimmt, Tagesgelder nicht steuerbar abgerechnet worden wären.

In der Stellungnahme vom 23.12.2021 wäre von der steuerlichen Vertretung bereits angemerkt worden, dass diese Abrechnung nicht korrekt sei und die genaue Abrechnung der Reiseaufwandsentschädigungen nur für die tatsächlichen Reisetage zulässig sei. Aus verwaltungsökonomischen und Kostengründen sei eine „vereinfachte Berechnungsmethodik“ der Tagesgelder durch die Beschwerdeführerin angewendet worden (siehe Stellungnahme der Bf. vom 9.9.2021).

Bei der vereinfachten Berechnung würde sich der Betrag aus der Anzahl der rechnerischen „Arbeitstage“ (Montag bis Freitag), multipliziert mit $\frac{2}{3}$ des vollen Tagessatzes (= EUR 17,60 = $\frac{2}{3}$ von EUR 26,40) ergeben. Da nur $\frac{2}{3}$ der maximal möglichen Tagesdiäten ausbezahlt worden seien, seien somit laut der steuerlichen Vertretung sämtlich ausbezahlte Tagesgelder zurecht steuerfrei behandelt worden.

In der Stellungnahme vom 23.12.2021 werde weiters ausdrücklich angemerkt, dass das nicht bedeutet, dass (nach der verwendeten vereinfachten Berechnungsmethodik) an jedem dieser fiktiv angesetzten Wochentage tatsächlich eine Reise stattgefunden habe.

Die belangte Behörde würde ausdrücklich festhalten, dass Voraussetzung für § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 wäre, dass eine „Dienstreise“ unternommen wurde. Nach § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 dürfe das Tagesgeld für „Inlandsdienstreisen“ bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes müsse eine „Dienstreise“ vorliegen. Ohne den Nachweis einer konkreten Dienstreise wären pauschal gewährte Reisekostenersätze steuerpflichtig.

In diesem Beschwerdefall wäre dies aber gegeben: Wenn es Wochentage gegeben hätte, an denen tatsächlich keine Reise stattgefunden hätte, wären trotzdem Tagesgelder nicht steuerbar berechnet worden.

Außerdem wäre es bei der „vereinfachten Berechnung“ auch dazu gekommen, dass z.B. bei Herrn ***10*** im Jahr 2016 (einer der drei aufbereiteten Stichproben) die Anzahl der

bezahlten Tagesgelder höher wäre als die tatsächlichen Reisetage. Auf Grund der großen Anzahl der Dienstnehmer, die bei der Bf. tätig gewesen sind, könne davon ausgegangen werden, dass dies kein Einzelfall wäre.

Will der Arbeitgeber die Steuerpflicht von Reisekostenersätzen als Arbeitslohn vermeiden, müsse er nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einzeln darüber abrechnen und nicht fiktive Wochentage heranziehen wie dies die Bf. durch die vereinfachte Berechnungsmethodik gemacht hätte. Die vereinfachte Berechnung der Tagesgelder würde somit nicht § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 entsprechen.

Folgende vorhandene GPLA-Unterlagen wurden dem Bundesfinanzgericht mit diesem Schreiben noch übermittelt:

- ZMR-Abfragen von 19 Dienstnehmer (zum Nachweis der Unterkunftgeber)
- Dienstvertrag von Herrn ***13*** (in ***14*** Sprache, ein Muster des Dienstvertrages wäre bereits im Vorlagebericht übermittelt worden)

1.16 Mit Beschluss vom 10.3.2022 wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 21.2.2022 samt Beilagen zur Kenntnis gebracht und die Frist für eine Äußerung mit vier Wochen gesetzt.

In diesem Beschluss wurde die Bf. weiters dazu aufgefordert, eine Aufstellung jener Dienstnehmer (nach Jahren gegliedert) vorzulegen, bei denen die in der Personalverrechnung abgerechneten Arbeitstage (für die „vereinfachte Berechnung“) höher waren als die Reisetage.

1.17 Mit Schreiben vom 28.2.2022 nahm die Bf. zu den im Beschluss vom 25.1.2022 aufgeworfenen Frage (Punkt 1.14) wie folgt Stellung:

Die Tätigkeit der Forstarbeiter würde sich in zeitlicher Hinsicht wie folgt darstellen:

Die Schlägerarbeiten in einem Einsatzgebiet würden in der Regel drei bis vier Wochen am Stück betragen und einem strengen Zeitplan unterliegen. Im Forst werde in der Regel nur an den Wochentagen Montag bis Freitag gearbeitet, wobei öfter auch an Samstagen gearbeitet werde, wenn es der Zeitplan erfordern würde oder es zu witterungsbedingten Verzögerungen gekommen wäre. An Sonntagen werde nie gearbeitet.

Eine Rückreise in das Heimatland des Arbeitnehmers über das Wochenende (oft über 8 Stunden Autofahrt für die einfache Strecke) sei für die Forstarbeiter in aller Regel ökonomisch nicht sinnvoll, weshalb die Freizeit am Wochenende am Einsatzort verbracht werde.

Da alle Arbeitnehmer im Ausland ansässig wären und davon keiner in einem Nachbarstaat Österreichs, wäre die Bf. davon ausgegangen, dass die Familienwohnsitze mehr als 120 km entfernt vom Einsatzort gelegen wären. Die Personalverrechnung hätte diesen Umstand nunmehr im Detail noch einmal geprüft und könne dies bestätigen.

In der Folge werden in diesem Schriftsatz – bereits in der Beschwerde und im Schriftsatz vom 15.3.2019 dargestellte – Ausführungen zur nach Ansicht der Bf. europarechtlich gebotenen Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 iVm § 5 Abs. 5 des anzuwendenden Kollektivvertrages gemacht.

Zum anderen würde die Bf. die Meinung vertreten, dass sich die Steuerfreiheit auch isoliert betrachtet – also auch wenn der Argumentation der Bf. zu § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht gefolgt wird – aus § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG ergeben würde.

Da die betroffenen Arbeitnehmer in allen Fällen so weit weg von ihrem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) gearbeitet hätten, dass ihnen eine tägliche Rückkehr an ihren ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden könne und im Übrigen die Einsatzzeit an einem bestimmten Einsatzort nie 6 Monate überschritten hätte, würde auch nach § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG Steuerfreiheit für sämtliche ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder vorliegen.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wären die Kosten für die Unterkunft durch die Bezahlung von pauschalen Nächtigungsgeldern gedeckt worden. Mit diesem Geldbetrag hätten die Forstarbeiter die Kosten für ihr Quartier selbst getragen. Diese in der Branche übliche Vorgangsweise werde oft deswegen gewählt, um einen Anreiz zu schaffen, dass die Arbeiter selbständig das günstigste Quartier suchen.

Nach Abschluss der Lohnabgabenprüfung in gegenständlicher Causa wäre die Vorgangsweise im Übrigen umgestellt worden. Es würden nun keine pauschalen Nächtigungsgelder mehr bezahlt werden, sondern die tatsächlichen Nächtigungskosten nach Vorlage der Belege würden von der Bf. direkt bezahlt und getragen. Diese Umstellung sei zum einen darin begründet, dass der steuerliche Höchstansatz des pauschalen Nächtigungsgeldes nie an den Kaufkraftverlust angepasst worden wäre und daher die tatsächlichen Kosten in manchen Fällen nicht mehr gedeckt hätten werden können. Zum anderen hätten natürlich auch die Prüfungsfeststellungen Anlass zu dieser Umstellung gegeben, nach denen laut Ansicht des Prüfers ein Großteil der Nächtigungsgelder steuerpflichtig zu behandeln wäre, wohingegen der Ersatz der tatsächlichen Nächtigungsaufwendungen unstrittig nicht steuerbar wäre.

Diesem Schreiben waren Auszüge aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Bf. für das Wirtschaftsjahr 2016/17 und 2018 angeschlossen. Laut Konto 6696 haben die Tages- und Nächtigungsgelder im Wirtschaftsjahr 2016/17 zusammen € 342.436,58 betragen (=rund 17% der gesamten Personalaufwendungen). Im Wirtschaftsjahr 2018 wurden Tagesgelder von € 221.616,00 ausbezahlt (Konto 6061) und die tatsächlichen Übernachtungskosten auf dem Konto 6060 mit einem Betrag von € 218.376,91 verbucht.

1.18 Mit Beschluss vom 3.3.2022 wurde dem Finanzamt Österreich die Replik der Bf. vom 28.2.2022 samt Beilagen sowie auch am 15.3.2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangte Schreiben der Bf. zur Kenntnis und Äußerung binnen vier Wochen übermittelt.

1.19 Mit Schreiben vom 28.3.2022 nahm das Finanzamt Österreich zur Replik der Bf. vom 28.2.2022 sowie zum Schreiben der Bf. vom 15.3.2019 wie folgt Stellung:

Der Dienstreisebegriff im Sinne des § 26 Z 4 zweiter Tatbestand würde nur dann erfüllt werden, wenn der Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Die bei der Bf. beschäftigten Forstarbeiter hätten aber von sich aus freiwillig Tätigkeiten an einem Ort außerhalb der üblichen Entfernung von ihrem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) aufgenommen, weswegen die Tätigkeit nicht auf Grund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers erfolgt wäre. Die Nichtsteuerbarkeit der Tages- und Nächtigungsgelder gem. § 26 Z 4 zweiter Tatbestand wäre somit nicht erfüllt.

Zu den Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 15.3.2019 wurde ausgeführt, dass die entsprechenden Änderungen im Kollektivvertrag für ArbeiterInnen in den gewerblichen Forstunternehmen ab 1. März 2019 gelten würden.

In Bezug auf den Kollektivvertrag für Arbeiter/innen in den gewerblichen Forstunternehmen wäre bereits im Vorlagebericht vom 19.4.2018 darauf hingewiesen worden, dass sich der bundesweite Fachbereich für Lohnsteuer im Herbst 2015 mit dieser Thematik der EU-Verfassungswidrigkeit des Kollektivvertrages für Forstunternehmen auseinandergesetzt hätte. Die Frage, ob mit der Formulierung „inländischer Familienwohnsitz“ nicht ein Verstoß gegen EU-Recht verbunden wäre, wäre damals in einem Gespräch mit der Gewerkschaft PROGE Wien von einem Mitglied des KV-Verhandlungsteams folgendermaßen beantwortet worden: „Der Gewerkschaft ist bewusst, dass im Falle der Beschäftigung eines AUSLÄNDISCHEN Dienstnehmers bei einem österreichischen Forstunternehmen (gilt nicht für Bundesforste!) eine Diskriminierung dahingehend vorliegen würde, da dieser nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 5 dzt. keinen Anspruch auf Trennungsgeld hat. Im Falle der Bezahlung durch den Dienstgeber würde demnach Abgabepflicht entstehen.“

Die Grundsatzfrage wäre, ob eine europarechtskonforme Interpretation hinsichtlich der Vorfragenbeurteilung Platz greifen müsse, indem die Finanz eine Regelung, die von Kollektivvertragsparteien getroffen worden ist und einen arbeitsrechtlichen Anspruch betrifft, dahingehend „umdeuten“ kann, dass ein arbeitsrechtlicher Anspruch „fingiert“ wird. Nach Ansicht des damaligen bundesweiten Fachbereiches würde dies zu weit gehen.

In der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung des Kollektivvertrages wäre auf einen inländischen Familienwohnsitz abgestellt worden. Aus arbeitsrechtlicher Sicht würde daher für den Beschwerdezeitraum mangels inländischen Wohnsitz kein Anspruch auf diesen Auslagenersatz bestehen, sodass eine Steuerfreiheit auf Grund des § 3 Abs. 1Z 16b EStG 1988 nicht gegeben wäre.

1.20 Mit Beschluss vom 31. März 2022 wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 28.3.2022 zur Kenntnis gebracht und für eine Äußerung eine Frist von drei Wochen gesetzt. Es wurde des Weiteren gebeten, dass die Äußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 28.3.2022 und jene zum Beschluss vom 10.3.2022 möglichst in einem Schriftsatz erfolgt.

1.21 Mit Schreiben vom 21.4.2022 ist eine Äußerung der Bf. zum Schriftsatz des Finanzamtes vom 28.3.2022 erfolgt, in der folgendes vorgebracht wurde:

Die Arbeit im und die Reisebewegung zum jeweiligen Einsatzgebiet, das in aller Regel so weit weg vom ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) liegt, dass den Arbeitnehmern eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist, wäre stets vom Arbeitgeber vorgegeben worden und würde über Auftrag des Arbeitgebers vollzogen werden. Ob dem Arbeitnehmer beim Abschluss des Dienstvertrages bewusst war, dass er über Auftrag des Arbeitgebers an weit entfernten Einsatzorten eingesetzt wird, wäre nicht relevant. So würde man beispielsweise bei einem Wirtschaftsprüfer, dem bei der Einstellung bewusst ist, dass er im Auftrag seines Arbeitgebers monatelang seine Tätigkeit an einem weit entfernten Arbeitsort erbringt, auch nicht anzweifeln, dass eine Dienstreise im Sinne des ESIG vorliegt. Wäre tatsächlich das Wissen der Vertragsparteien im Zeitpunkt der Vertragsschließung über die Notwendigkeit von Arbeit an verschiedenen Einsatzorten relevant für die Frage, ob eine Dienstreise vorliegt, müsste man künftig einen Großteil der Dienstreisen als „freiwillige“ Privatreisen beurteilen.

Im Hinblick auf die EU-rechtliche Beurteilung der Kollektivvertragsbestimmungen würde das Finanzamt keine neuen Tatsachen und Argumente vorbringen. Es dürfe daher auf die umfassende rechtliche Beurteilung vom 29.11.2018 verwiesen werden. Die Aussage, dass es sich bei einer gemeinschaftsrechtswidrigen Ungleichbehandlung um eine „Umdeutung“ handeln würde, wäre zurückzuweisen. Natürlich könnten Arbeitnehmer auch direkt aus dem Gemeinschaftsrecht arbeitsrechtliche Ansprüche ableiten. Wie das Finanzamt zum Ergebnis kommt, es würde sich dabei um einen „fingierten Anspruch“ handeln, wäre unklar. Offenbar würde das Finanzamt aber nun anerkennen, dass die damalige Kollektivvertragsbestimmung nicht europarechtskonform gewesen wäre.

Zur Stellungnahme des Finanzamts vom 21. Februar 2022:

In dieser Stellungnahme würde das Finanzamt ein neues Argument vorbringen. In diesem Schriftsatz würde noch anerkannt werden, dass es sich bei Tätigkeiten an verschiedenen

Einsatzorten um Dienstreisen handeln und Taggelder für Reisetage zustehen würden. Vorgebracht werde dabei aber, dass zu Unrecht durchgehend für jeden Tag der Dienstreise Taggelder bezahlt worden wären. Das Finanzamt würde daher zum Schluss kommen: „Wenn es Wochentage gegeben hat, an denen tatsächlich keine Reise stattgefunden hat, sind trotzdem Taggelder nicht steuerbar berechnet worden“.

Diesem Argument werde beginnend mit einem Exkurs entgegnet, nämlich einem Rückbesinnen auf den eigentlichen Sinn von Taggeldes- und Nächtigungsgeldern. Tages- und Nächtigungsgelder wären von der österreichischen Rechtsordnung (Beamtendienstrecht, Kollektivverträge, Steuerrecht) zur Abdeckung eines Verpflegungsmehraufwandes, der an einem Ort entsteht, an dem ein Arbeitnehmer nicht über die Möglichkeit verfügt, sich kostengünstig zu verpflegen, vorgesehen. Der Verpflegungsmehraufwand würde dabei an jedem einzelnen Tag der Dienstreise entstehen, nicht bloß an Tagen, an denen auch eine Arbeitsleistung erbracht werden. Tages- und Nächtigungsgelder wären gerade nicht Gegenleistung für erbrachte Arbeitsleistungen, sondern zur Abdeckung eines Mehraufwandes des Dienstnehmers gedacht. Die Steuerbefreiung von Tages- und Nächtigungsgeldern wäre keine Steuerbegünstigung für bestimmte Tätigkeiten (wie etwa Gefahrenzulagen), sondern in weiterem Sinne ein Kostenersatz für tatsächlich anfallende Kosten beim Arbeitnehmer.

Im gegenständlichen Fall hätten die Forstarbeiter in der gesamten Saison für Unterkunft und Verpflegung in Gaststätten selbst aufkommen müssen, wofür dem Arbeitnehmer Kosten von mehreren Hundert Euro im Monat entstanden wären, die nicht entstanden wären, wenn der Arbeitnehmer in der Nähe des Familienwohnsitzes tätig geworden wäre. Der Umstand, dass die Forstarbeiter in etwa in diesem Umfang in einer vom Gesetzgeber vorgegeben pauschalen Art Kostenersätze erhalten haben, würde keinen unangemessenen steuerlichen Vorteil darstellen, sondern würde sich aus der Notwendigkeit ergeben, dass Forstarbeiter eine Unterkunft benötigen und sich verpflegen müssen.

Zur rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts wäre zu sagen, dass eine mehrtägige Dienstreise mit dem Verlassen des Dienst- oder Wohnortes beginnen und mit der Rückkehr am Dienst- oder Wohnort enden würde. Für jeden einzelnen Tag dieser Dienstreise könnten dem Arbeitnehmer seine Mehrkosten durch steuerfreie Tages- und Nächtigungsgelder ersetzt werden. Eine Unterscheidung zwischen Wochentagen, an denen eine Arbeitsleistung erbracht wird, und Wochentagen, an denen keine Arbeitsleistung erbracht wird, wäre weder vom Gesetz vorgegeben noch im Sinne der Regelung des EStG. Die Finanzverwaltung würde sogar so weit gehen, auch dann die steuerfreie Bezahlung von Tages- und Nächtigungsgeldern zuzulassen, wenn der Arbeitnehmer an arbeitsfreien Tagen zu seinem Familienwohnsitz zurückfährt (was im gegenständlichen Fall nur selten der Fall war aufgrund der hohen Distanz). So würde Rz 734 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 („Durchzahlerregelung“) wie folgt lauten: „Liegt eine einheitliche Dienstreise vor und zahlt der Arbeitgeber im Zuge dieser Dienstreise durchgehend Tages- und Nächtigungsgelder, so bleiben diese Tages- und Nächtigungsgelder

nach Maßgabe des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann nicht steuerbar, wenn der Arbeitnehmer an arbeitsfreien Tagen zu seiner Wohnung zurückfährt. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Arbeitnehmer während der Woche tatsächlich außer Haus nächtigt und die Heimfahrt auf eigene Kosten unternimmt ("Durchzahlerregelung")."

Wenn das Finanzamt meint, dass an arbeitsfreien Sams- und Sonntagen oder sonstigen arbeitsfreien Tagen kein steuerfreies Tages- und Nächtigungsgeld zustehen würde, würde es die Rechtslage verkennen. Die im Schreiben vom 21. Februar 2022 getroffene Aussage, dass keine Nachweise über konkrete Dienstreisen vorliegen würde, würde überdies nicht dem Sachverhalt entsprechen. In der Lohnabgabenabgabenprüfung, die Gegenstand dieses Verfahrens wäre, hätte der Prüfer volle Einsicht in sämtliche Dienstreiseaufzeichnungen gehabt und hätte diese auch zum Gegenstand seiner Prüfungsfeststellungen gemacht.

Wenn das Finanzamt vorbringt, dass für Herrn ***10*** im Jahr 2016 der höchstzulässige steuerfreie Betrag überschritten wurde, würde dies nicht den Tatsachen entsprechen. Selbst wenn man nur die Tage der Dienstreise beachten und eine Durchzahlerregelung iSd Rz 734 LSIR 2002 außen vorlassen würde, hätten EUR 5.042,40 (EUR 26,40 * 191) steuerfrei bezahlt werden können. Tatsächlich wären EUR 3.502,40 steuerfrei bezahlt worden. Es wäre äußerst unwahrscheinlich, dass es im Prüfungszeitraum auch nur eine einzige Konstellation gegeben habe, in der der höchstzulässige Ansatz tatsächlich überschritten wurde.

Im Beschluss des BFG vom 3. März 2022 wäre die Bf. aufgefordert worden, Aufstellungen wie die von Herrn ***10*** für sämtliche Arbeiter vorzunehmen. Die Bf. hätte sich aufrichtig bemüht, dieser Aufforderung nachzukommen, hätte aber rasch erkannt, dass die manuelle Erstellung dieser Aufstellungen für alle Arbeitnehmer einen Zeitaufwand von geschätzten 400 Stunden in Anspruch nehmen würde - ein Zeitaufwand, der in der kurz gesetzten Frist nicht zu bewältigen gewesen wäre. Im Sinne einer verfahrensökonomischen Abwicklung des Verfahrens werde angeregt - sofern für die Beurteilung des Sachverhalts überhaupt notwendig - für die Detailprüfung aller Fälle das Verfahren an die Abgabenbehörde zurückzuweisen (§ 278 Abs. 1 BAO), die sämtliche Aufzeichnungen aus der Prüfung vorliegen hätte.

Das Finanzamt hätte dem BFG weiters ZMR-Abfragen vorgelegt, die sich offenbar im Prüfungsakt befunden hätten. Die Relevanz dieser Unterlagen für die gegenständliche Rechtsfrage wäre unklar. Ob die Arbeiter ihrer verwaltungsrechtlichen Meldepflicht nachgekommen wären oder nicht, hätte nach Ansicht der Bf. keine Bedeutung für dieses Verfahren.

Sonstige Vorbringen:

Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen wäre zur steuerfreien Bezahlung von Nächtigungsgeldern klarstellend folgendes auszuführen, da die rechtliche Beurteilung der Nächtigungsgelder nach Ansicht der Bf. noch nicht ausreichend thematisiert worden wäre.

Bei einer mehrtätigen Dienstreise, bei der die Übernachtung am Einsatzort erforderlich ist, würde bereits aus allgemeinem Arbeitsrecht eine Ersatzpflicht der Kosten durch den Arbeitgeber bestehen. Dies würde unabhängig von einem kollektivvertraglichen Anspruch gelten, der allenfalls klarstellend die Bedingungen für diesen Kostenersatz regeln könne. Eine Unterscheidung nach dem Wohnsitz der Arbeitnehmer würde sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Kollektivvertrag ergeben.

Für den Fall, dass keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, würde § 26 Z 4 lit. c EStG folgende Regelung eines pauschalen Kostenersatzes vorsehen „Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.“

Dies würde unabhängig davon gelten, ob der anwendbare Kollektivvertrag eine Konkretisierung der Verpflichtung des Arbeitgebers, eine Unterkunft zu finanzieren, vornimmt oder nicht.

Da die Einschränkung des kollektivvertraglichen Anspruches auf einen inländischen Wohnsitz nur für das Trennungsgeld vorgesehen gewesen wäre, stünde ein Ersatz der Nächtigungskosten - ob nach Beleg oder pauschal - unabhängig von der Beurteilung der europarechtlichen Ausgangsfrage zu.

Mit der Durchführung der monatlichen Personalverrechnung wäre im Prüfungszeitraum Steuerberater ***15*** (Berufssitz ***16***, ***17***) beauftragt gewesen. Die verantwortliche Personalverrechnerin würde mittlerweile nicht mehr in einem aktiven Dienstverhältnis zur Kanzlei stehen, aber Herr ***18*** würde gerne für eine Zeugenbefragung zur Verfügung stehen.

1.22 Mit Beschluss vom 17. Mai 2022 wurde dem Finanzamt Österreich die Äußerung der Bf. vom 21.4.2022 zur Kenntnis gebracht und eine Frist für eine Äußerung von vier Wochen gesetzt.

Weiters wurde dem Finanzamt Österreich eine vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Berechnung für alle 28 Dienstnehmer für die vom Prüfer im Rahmen der GPLA-Prüfung Reiseaufzeichnungen abverlangt und von der Bf. dem Prüfer vorgelegt wurden vorgelegt, bei der ein Vergleich der für die Reisetage laut Aufzeichnungen der Bf. gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 zustehenden Diäten (€ 26,40/Tag) und den laut Lohnzetteln für die jeweiligen Jahre (2013 bis 2015) gewährten Diäten vorgenommen wurde. Auch diesbezüglich wurde eine Frist für eine Äußerung von vier Wochen gesetzt.

Schließlich wurde das Finanzamt Österreich mit diesem Beschluss innerhalb von vier Wochen um Bekanntgabe ersucht wie die tatsächliche Abrechnung der von der Bf. gewährten

Nächtigungsgelder an die Forstarbeiter aufgrund der dem Finanzamt Österreich vorliegenden GPLA-Unterlagen erfolgt ist.

Dieser Beschluss wurde wie folgt begründet:

Hinsichtlich der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Berechnung handelt es sich lediglich um eine Prüfung der Höhe nach und ist damit keine rechtliche Beurteilung verbunden, ob der Rechtsstandpunkt der Bf. oder jener des Finanzamtes zutreffend ist, weil dies durch den Senat zu entscheiden ist. Der Berichterstatter ist aber verpflichtet den Sachverhalt für die Entscheidungsfindung umfassend zu ermitteln.

Wie sich aus dieser Aufstellung ergibt, gibt es nur in einem Fall eine betragliche Überschreitung und zwar für das Jahr 2015 bei ***19***.

Abschließend ist zu diesem Punkt anzumerken, dass von der Bf. im Schriftsatz vom 21.4.2022 vorgebracht wird, dass der belangten Behörde sämtliche Aufzeichnungen aus der Prüfung vorliegen würden (Seite 4 Mitte dieses Schriftsatzes). Sollten der belangten Behörde weitere Aufzeichnungen von anderen Dienstnehmer als jenen 28, die in der Aufstellung des Bundesfinanzgerichts bereits enthalten sind, vorliegen, ergeht das Ersuchen für diese restlichen Dienstnehmer ebenfalls eine Überprüfung wie jene, die das Bundesfinanzgericht vorgenommen hat, durchzuführen und das Ergebnis dem Bundesfinanzgericht innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses vorzulegen.

Aufgrund des derzeitigen Aktenstandes geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Forstarbeiter in den Einsatzgebieten auf ihre Kosten genächtigt und diese Nächtigung der Bf. nachgewiesen haben sowie das für jeden Einsatztag von der Bf. pauschale Nächtigungsgelder in Höhe von € 15,00 ausbezahlt wurden.

1.23 Mit Schreiben vom 14. Juni 2022 nahm das Finanzamt Österreich zum Beschluss vom 17.5.2022 wie folgt Stellung:

Die belangte Behörde hätte die Replik der Bf. vom 21.4.2022 zur Kenntnis genommen. Sie würde auf eine weitere Stellungnahme verzichten.

Reiseaufzeichnungen würden nur - wie bereits bekannt - von 28 Dienstnehmern vorliegen (siehe Vorlagebericht vom 19.4.2018 „Berechnung Tagesdiäten“ unter GPLA Unterlagen). Im Rahmen der Prüfung wären für diese 28 Dienstnehmer Berechnungen der Tagesgelder für höchstens 15 Tage je Einsatzort gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 durchgeführt worden. Da sich Tätigkeit und Arbeitsumstände der übrigen Dienstnehmer nicht unterschieden hätten, wäre der so ermittelte Prozentsatz auf sämtliche Dienstnehmer und auf alle Prüfungsjahre umgelegt worden. Übrige Reiseaufzeichnungen würden der belangten Behörde nicht vorliegen.

Auch würden für die übrigen Dienstnehmer keine weiteren Aufzeichnungen der Arbeitstage bzw. keine Diäten laut Lohnkonten vorliegen.

In der Stellungnahme vom 23.12.2021 wäre bereits von der steuerlichen Vertretung festgehalten worden, dass für eine genaue Abrechnung der Tagesgelder die tatsächlichen Reisetage der jeweiligen Monate erforderlich gewesen wären. Stattdessen wären die Tagesgelder vom Unternehmen aus verwaltungsökonomischen bzw. Kostengründen anhand der Anzahl der rechnerischen „Arbeitstage“ (Montag bis Freitag) ermittelt worden, ohne exakte Prüfung, an welchen Tagen genau eine Dienstreise stattgefunden hätte. Den Dienstnehmern wären je Arbeitstag (Montag bis Freitag) jeweils EUR 17,60 (= 2/3 des maximalen Tagessatzes von EUR 26,40 gem. § 26 Z 4 EStG 1988) für die Dauer der arbeitsrechtlichen Beschäftigung vom Unternehmen (auch für angesparten Urlaub und Zeitausgleich) ausbezahlt worden.

Wenn keine weiteren Aufzeichnungen der Bf. mehr vorgelegt werden können, könne von nicht steuerbaren Tagesgeldern im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 nur in Höhe von EUR 17,60 ausgegangen werden, da den Dienstnehmern von der Bf. kein höherer tatsächlicher Betrag zugeflossen wäre.

Angemerkt werde, dass bei den Dienstnehmern ***10*** im Jahr 2016 (8 Tage), ***20*** im Jahr 2015 (9 Tage), ***21*** im Jahr 2013 (8 Tage) und 2014 (5 Tage), ***22*** im Jahr 2014 (33 Tage) und 2015 (5,3 Tage) und ***23*** im Jahr 2014 (26 Tage) die „Arbeitstage“, an denen steuerfreie Diäten in Höhe von EUR 17,60 ausbezahlt worden sind, mehr gewesen wären als die „Reisetage“ in den Aufzeichnungen, die der Prüfer zur Verfügung hatte.

In der Niederschrift vom 25.1.2018 unter Tz 3 - „Auslösen Nacht“ wäre festgehalten worden, dass die Nächtigungsgelder in Höhe von EUR 15,- je Einsatztag und Dienstnehmer vom Unternehmen nicht steuerbar ausbezahlt worden wären.

Die Höhe der Nächtigungsgelder wäre im Vorlagebericht vom 19.4.2018 unter „Berechnung Nächtigungsgelder“ (siehe GPLA Unterlagen) dargelegt worden. Darin wären jene Beträge enthalten, die im Prüfungszeitraum 2013-2016 für „Auslösen Tag“ und „Auslösen Nacht“ vom Unternehmen aufgewendet worden sind. Die Höhe der Nächtigungsgelder wäre vom Unternehmen bzw. von der steuerlichen Vertretung nie bestritten worden - weder in der Beschwerde vom 23.2.2018 noch in den weiteren Stellungnahmen.

Belege zu den Nächtigungsgeldern wären im Zuge der Prüfung nicht erforderlich gewesen. Die Dienstnehmer hätten in Unterkünften in den Einsatzgebieten genächtigt (siehe inländische Wohnsitze laut ZMR-Auskünfte). Somit würden den Dienstnehmern kein nicht steuerbares Nächtigungsgeld nach § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG 1988 zustehen.

Da die Nächtigungsgelder nach Ansicht der belangten Behörde zur Gänze als steuerpflichtig zu behandeln wären, wären keine weiteren Belege abverlangt worden.

1.24 Diese Stellungnahme der belangten Behörde wurde der Bf. mit Beschluss vom 15.6.2022 zur Kenntnis gebracht. Die Frist für eine Äußerung wurde mit drei Wochen gesetzt.

1.25 Mit Beschluss vom 20. Mai 2022 wurde auch der Bf. die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Berechnung für alle 28 Dienstnehmer für die vom Prüfer im Rahmen der GPLA-Prüfung Reiseaufzeichnungen abverlangt und von der Bf. dem Prüfer vorgelegt wurden vorgelegt, bei der ein Vergleich der für die Reisetage laut Aufzeichnungen der Bf. gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 zustehenden Diäten (€ 26,40/Tag) und den laut Lohnzetteln für die jeweiligen Jahre (2013 bis 2015) gewährten Diäten vorgenommen wurde. Die Frist für eine Äußerung wurde mit vier Wochen gesetzt.

Des Weiteren wurde innerhalb von vier Wochen um Darstellung der Abrechnung der von der Bf. an die Forstarbeiter ausbezahlten Nächtigungsgelder ersucht, wobei zumindest für drei Dienstnehmer im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (zumindest jeweils ein Jahr im Zeitraum 2013 bis 2016) die diesbezügliche Abrechnung im Detail darzustellen ist.

Schließlich wurde die Bf. aufgefordert innerhalb von vier Wochen bekanntzugeben, wie viele (Anzahl) Forstarbeiter die Bf. in den Jahren 2013 bis 2016 jeweils beschäftigt hat.

In der Begründung dieses Beschlusses wurde ausgeführt, dass es sich der vom Bundesfinanzgericht erstellten Berechnung lediglich um eine Prüfung der Höhe nach handelt und damit keine rechtliche Beurteilung verbunden ist, ob der Rechtsstandpunkt der Bf. oder jener des Finanzamtes zutreffend ist, weil dies durch den Senat zu entscheiden ist. Der Berichterstatter ist aber verpflichtet den Sachverhalt für die Entscheidungsfindung umfassend zu ermitteln.

Wie sich aus dieser Aufstellung ergibt, gibt es in einem Fall eine betragliche Überschreitung und zwar für das Jahr 2015 bei ***19***.

Aus dem vom Finanzamt zu den Nächtigungsgeldern dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen (Beilage 26 „Berechnung Nächtigungsgelder“ des Vorlageberichts vom 19.4.2018) ist lediglich eine Aufstellung der Bemessungsgrundlagen für die laufende Lohnversteuerung samt von der Beschwerdeführerin abgeführter Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2016 aller Dienstnehmer der Beschwerdeführerin sowie die Gesamtbeträge der „Auslösen Nacht“ für diese Jahre ersichtlich.

1.26 Mit Schreiben vom 15.6.2022 nahm die Bf. zum Beschluss vom 20.5.2022 wie folgt Stellung:

In der Berechnung des Bundesfinanzgerichts würde die Summe der Reisetage eines Kalenderjahres, aufgeschlüsselt nach den verschiedenen Einsatzorten, mit dem steuerlichen Höchstsatz von EUR 26,40 pro Kalendertag multipliziert werden. Die Ergebnisse würden deutlich zeigen, dass der in der Personalverrechnung abgerechnete und steuerfrei behandelte Betrag in aller Regel ganz deutlich unter dem Betrag gelegen wäre, der steuerfrei ausbezahlt werden konnte (meist nur 50 bis 60 % des steuerlichen Höchstansatzes). Lediglich in einem von 66 beurteilten Jahren würde es nach der Berechnung des Bundesfinanzgerichts zu einem in zu hohem Ausmaß abgerechneten Betrag kommen (in rot hervorgehoben, Herr ***19*** 2015). Hierbei würde es sich um den besonderen Fall eines Dienstnehmers handeln, der tragischerweise schwer verletzt bei der Arbeitsleistung worden wäre und daher nicht an allen Einsätzen seiner Partie teilnehmen hätte können.

Das pauschale Nächtigungsgeld von EUR 15,00 pro Nacht wäre grundsätzlich vier Mal pro Woche bezahlt worden (auf Basis einer 5 Tage-Woche jeweils für die Nächtigung vor einem Arbeitstag). In der Beilage 1 würde sich eine für die Berechnung der Taggelder erstellte Aufstellung für drei Arbeitnehmer und alle Jahre der Beschäftigung, ergänzt um die rechnerische Ermittlung der Nächtigungsgelder finden. Die so errechneten Werte würden geringfügig von den ausbezahlten pauschalen Nächtigungsgeldern abweichen. Dies wäre damit zu erklären, dass ausnahmsweise auch an einem Samstag gearbeitet worden wäre (oder eine Arbeitswoche schon am Donnerstag endete) und diese zusätzlichen oder reduzierten Tage – sofern nicht schon im Vorhinein bekannt - rückwirkend korrigiert worden wäre. So würde sich beispielsweise beim Dienstnehmer mit der Personalnummer 82 (vgl. Beilage 2) ein Gesamtbetrag an pauschalen Nächtigungsgeldern von EUR 2.580,00 ergeben, was geringfügig von der Berechnung nach Wochentagen (ohne Berücksichtigung tatsächlicher Arbeitstage) abweichen würde (EUR 2.520,00).

In der Beilage 3 wären die Personalkennzahlen für die Jahre 2013 bis 2016 ersichtlich. Im untersten Block der Programmauswertungen wäre die Unterteilung der Beschäftigten in Forstarbeiter und (kaufmännische) Angestellte je Kalendermonat in Köpfen und im Jahresdurchschnitt enthalten.

1.27 Mit Schreiben vom 29.6.2022 nahm die Bf. zur Stellungnahme der belangten Behörde 14.6.2022 wie folgt Stellung:

Zu den Punkten 1. und 2. wurde keine Äußerung erstattet, weil nach Ansicht der Bf. von der belangten Behörde keine neuen Argumente vorgebracht worden wären. Zu Punkt 3 wurde ausgeführt, dass bereits in der Beschwerde vom 23.2.2018 auch die Feststellungen in Tz 3 „Auslösen Nacht“ der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.1.2018 bestritten worden wären. Dies werde gleich im zweiten Satz der Begründung deutlich: „Die Beschwerde sowie die nachfolgende Beschwerdebegründung richtet sich lediglich gegen die Feststellungen der Tz 2 und Tz 3 (Auslösen Tag und Nacht)“. Weiters würde sich die Bestreitung dieser

Feststellungen auch aus den im Antrag angeführten korrekten Bemessungsgrundlagen und Abgabebeträgen ergeben. In weiterer Folge wäre eine explizite Differenzierung zwischen Tages- und Nächtigungsgeldern, beide geregelt in § 26 Z 4 EStG bzw. § 16 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Anmerkung: gemeint offenbar: § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) nicht mehr notwendig für die Begründung der Beschwerde gewesen.

Unverständlich wäre für die Bf. der Verweis auf die ZMR-Auskünfte und warum sich aus diesen ergeben sollte, dass kein nicht steuerbares Nächtigungsgeld zustehen würde. Ausländer, die sich für längere Zeit in Österreich aufhalten, hätten in Österreich ihre Unterkunft melderechtlich anzuzeigen. Die Kosten für die Anmietung der Unterkunft wären dabei im Prüfungszeitraum von den Arbeitnehmern selbst zu tragen gewesen.

1.28 Am 28. Juni 2022 teilte der vom Bundesfinanzgericht für die mündliche Verhandlung am 21. Juli 2022 geladene Zeuge ***18*** mit, dass er zu diesem Termin nicht kommen könne, weil in diese Woche ein bereits gebuchter Urlaub fallen würde. Seitens des Berichterstatters wurde diesem daraufhin mitgeteilt, dass bei einem Dienstnehmer, bei dem dem Bundesfinanzgericht die Unterlagen betreffend die von der Bf. abgerechneten Diäten vorliegen, festgestellt worden wäre, dass auch während des Krankenstandes weiterhin Diäten steuerfrei ausbezahlt wurden. Daher würde es auch hinsichtlich der übrigen Dienstnehmer mit längerem Krankenstand (dh. bei Bezug von Krankengeld), deren Lohnunterlagen dem Bundesfinanzgericht nicht vorliegen, nicht ausgeschlossen sein, dass auch an diese während des Krankenstandes steuerfreie Diäten bzw. Nächtigungsgelder ausbezahlt worden wären. ***18*** sagte in der Folge zu sich diese Lohnunterlagen der Bf. diesbezüglich anzusehen und mit der steuerlichen Vertretung der Bf. Kontakt aufzunehmen.

1.29 Mit Beschluss vom 7. Juli 2022 wurde dem Finanzamt Österreich das Schreiben der Bf. vom 15.6.2022 sowie die Stellungnahme der Bf. vom 29.6.2022 zur Kenntnis gebracht.

1.30 Am 8. Juli 2022 langte ein Mail der steuerlichen Vertretung ein, mit dem eine Aufstellung jener Dienstnehmer (inklusive ***19***) übermittelt wurde, aus der jene Dienstnehmer ersichtlich sind, bei denen im Krankenstand weiterhin steuerfreie Diäten bzw. Nächtigungsgelder ausbezahlt wurden.

Am 21.7.2022 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird bezüglich des Verlaufes auf das diesbezügliche Verhandlungsprotokoll verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gegenstand des Unternehmens der Bf. ist die Durchführung von Holzschlägerungen. Der Hauptkunde der Bf. in Österreich sind die ***46***. Geschäftsführer der Bf. ist seit deren Gründung im Februar 2004 ***7***.

Die Bf. hat auch im Zeitraum 2013 bis 2016 in der Hauptsaison, die je nach Witterung im März oder April beginnt, Forstarbeiter beschäftigt, deren Familienwohnsitz im EU-Ausland gelegen ist. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum standen zur Bf. keine Arbeiter in einem Dienstverhältnis, die in Österreich einen Familienwohnsitz innehaben. Der Familienwohnsitz aller bei der Bf. beschäftigten Forstarbeiter hat sich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum immer jeweils mehr als 120 km vom jeweiligen Forstgebiet entfernt befunden, in dem sie gearbeitet haben.

Die Arbeit wurde am Sitz der Bf. in ***5***, ***6*** (bzw. bis Mitte Dezember 2014: ***24*** in ***5***), an dem den Arbeitern kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, angetreten. Dort wurden die Forstarbeiter sicherheitstechnisch ausgerüstet und unterwiesen. Sie erhielten dort auch ihr Werkzeug und wurde ihnen ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt. Je nach Größe des zu betreuenden Forstgebiets wurden vom Geschäftsführer der Bf. Mannschaftstruppen (Arbeitspartien von drei bis zehn Personen) zusammengestellt und so auf einzelne Einsatzgebiete aufgeteilt. Die Arbeiter haben in der Regel für einen Zeitraum von 3 bis 5 Wochen in den jeweiligen Forstgebieten gearbeitet, bevor sie einen längeren Heimaturlaub (meist eine Woche) angetreten haben. In einem Einsatzgebiet wurde nie länger als sechs Monate durchgehend gearbeitet. Im Forst wurde von den Arbeitern der Bf. in der Regel nur an den Wochentagen Montag bis Freitag gearbeitet. An Sonntagen wurde nie gearbeitet. Die für die Bf. tätigen Forstarbeiter haben keine Arbeiten am Betriebssitz der Bf. in ***5*** verrichtet, sondern waren ausschließlich in den ihnen zugewiesenen Forstgebieten tätig.

Während die Forstarbeiter der Bf. ihre Arbeit in den ihnen zugewiesenen Forstgebieten verrichtet haben, haben sie in Unterkünften in der Nähe des Forstgebietes genächtigt und sind daher nicht am Ende des jeweiligen Arbeitstages nach Hause (an ihren Familienwohnsitz) gefahren. Die Arbeiter der Bf. haben sich selbst eine Unterkunft gesucht und hat die Bf. an die Arbeiter pauschale Nächtigungsgelder steuerfrei als nicht steuerbar ausbezahlt. Auch an den Wochenenden – zum Teil haben die Arbeiter der Bf. auch an Samstagen gearbeitet, wenn es der Zeitplan erfordert hat oder es zu witterungsbedingten Verzögerungen gekommen ist – sind die Arbeiter der Bf. nicht nach Hause (zum Familienwohnsitz) gefahren, wenn sich die Einsatzzeit über mehrere Wochen erstreckt hat. Daher haben die in den Forstgebieten eingesetzten Arbeiter der Bf. ihre Freizeit (Samstag und Sonntag bzw. Sonntag, wenn am Samstag gearbeitet wurde) ebenfalls im jeweiligen Forstgebiet verbracht.

Zum Beispiel war das Einsatzgebiet für ***10*** im Zeitraum 2.5.2013 bis 25.5.2013 durchgehend in ***12***.

Während des Einsatzzeitraumes (drei bis fünf Wochen) hat die Bf. für jeden Wochentag (Montag bis Freitag ohne Feiertage), von der Bf. ein Tagesgeld in Höhe von zwei Drittel des in § 26 Z 4 EStG 1988 genannten Betrages von € 26,40 gewährt, also € 17,60. Es wurden bei dieser Berechnung daher auch Tage mitberücksichtigt, an denen der jeweilige Mitarbeiter nicht gearbeitet hat (Urlaubs-, Zeitausgleichs- und Krankenstandstage).

Die Art der Berechnung der an die Forstarbeiter ausbezahlten Tagesgelder wird anhand des Arbeiters ***10*** für das Jahr 2013 im Folgenden dargestellt:

Einsatzgebiet	von	bis	Reisetage (inkl. Samstag und Sonntag)
25	7.2.2013	28.2.2013	22
26	2.4.2013	26.4.2013	25
12	2.5.2013	25.5.2013	24
25	3.6.2013	25.6.2013	23
25	1.7.2013	9.7.2013	9
27	10.7.2013	26.7.2013	17
28	5.8.2013	29.8.2013	25
11	2.9.2013	30.9.2013	29
11	1.10.2013	31.10.2013	31
Summe			205

Der Dienstnehmer ***10*** war im Jahr 2013 bei der Bf. von 7.2.2013 bis 29.11.2013 angemeldet. Dies ergibt 205 Wochenarbeitstage (Montag bis Freitag; ohne gesetzliche Feiertage, die auf Wochentage entfallen sind – das waren in diesem Zeitraum 7: 1.4.2013, 1.5.2013, 8.5.2013, 20.5.2013, 30.5.2013, 15.8.2013, 1.11.2013).

Ausbezahlt wurden 2/3 des gesetzlichen Höchstsatzes des § 26 Z 4 EStG (€ 26,40) also € 17,60 für 205 Tage (= € 3.608,00). Die – auf Basis der dargestellten Berechnung – ausbezahlten Tagesgelder der Jahre 2013 bis 2016 haben - bis auf die in den folgenden Absätzen dargestellten Fälle - für keinen der Arbeiter jenen Betrag überstiegen, der sich bei Bezahlung

des gesetzlichen zulässigen Tagesgeldes von € 26,40 für alle tatsächlichen Reisetage ergeben hätte.

Darüber hinaus hat die Bf. für jeden Arbeiter über jeden Tag seines **tatsächlichen Einsatzes** Aufzeichnungen geführt, aus denen das jeweilige Datum, die Dauer, das Einsatzgebiet und der Zweck des Einsatzes ersichtlich waren.

Die gewährten Tagesgelder bzw. Nächtigungsgelder haben – bis auf die in den folgenden Absätzen dargestellten Fälle - betragsmäßig nicht jenes Ausmaß überstiegen, das bei Anwendung des in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen Betrages von € 26,40 pro Tag bzw. € 15,00 pro Nächtigung für die tatsächlich angefallenen Reisetage gewährt werden kann.

19 war im Zeitraum 30. März bis 30. Juni 2015 in verschiedenen Forstgebieten für die Bf. tätig (***29*** vom 30.3. bis 31.3.2015; ***30*** vom 2.5. bis 13.5.2015; ***31*** vom 21.5. bis 30.5.2015 sowie 1.6. bis 30.6.2015). Für diese 54 Tage hat das Tagesgeld (€ 26,40 pro Tag) insgesamt € 1.425,60 betragen. Tatsächlich wurde ihm von der Bf. für diesen Zeitraum aber ein Betrag von € 1.865,60 als nicht steuerbares Taggeld ausbezahlt. Die zu hohe Auszahlung war dadurch bedingt, dass Herr ***19*** bei der Tätigkeit für die Bf. schwer verletzt wurde und daher an den Einsätzen seiner Partie nach dem 30.6.2015 nicht mehr teilnehmen konnte. Für die Zeit des Krankenstandes ab 9.7.2015 hat die Bf. an ***19*** € 465,00 an Nächtigungsgeld steuerfrei bezahlt.

32 war vom 24.6. bis 17.11.2013 im Krankenstand. Für die Zeit des Krankenstandes und zwar vom 24.6.2013 bis Ende August 2013 wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 1.359,40 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

45 hat sich vom 3.10.2014 bis 27.11.2015 im Krankenstand befunden. Für die Zeit des Krankenstandes im Jahr 2014 (Oktober und November 2014) wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 1.359,40 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

34 hat sich im Zeitraum 6.3. bis 30.4.2014 im Krankenstand befunden. Für den 6.3.2014 wurde € 15,00 an Nächtigungsgeldern steuerfrei an ihn ausbezahlt.

35 hat sich vom 30.4. bis 16.6.2015 im Krankenstand befunden. Für die Zeit des Krankenstandes im Jahr 2015 (Mai 2015) wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 148,00 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

36 hat sich im Zeitraum 5.3. bis 21.8.2016 im Krankenstand befunden. Für den 7.3.2016 wurde € 15,00 an Nächtigungsgeldern steuerfrei an ihn ausbezahlt.

37 hat sich vom 29.2. bis 12.6.2016 im Krankenstand befunden. Für die Zeit des Krankenstandes im Jahr 2016 (März 2016) wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 115,40 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

38 hat sich vom 21.4. bis 30.4.2016 im Krankenstand befunden. Im Zeitraum 21.4. bis 24.4.2016 wurde insgesamt €45,00 an Nächtigungsgeldern an ihn steuerfrei ausbezahlt.

39 hat sich vom 16.6. bis 14.9.2016 im Krankenstand befunden. Für die Zeit des Krankenstandes im Jahr 2016 (Juni und Juli 2016) wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 855,40 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

40 hat sich vom 30.6.2016 bis 24.8.2017 im Krankenstand befunden. Für die Zeit des Krankenstandes im Jahr 2016 (Juli 2016) wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 609,60 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

41 hat sich vom 30.9. bis 11.11.2016 im Krankenstand befunden. Für die Zeit des Krankenstandes im Jahr 2016 (Oktober und November 2016) wurde diesem Dienstnehmer insgesamt € 822,80 an Tages- sowie Nächtigungsgeld von der Bf. steuerfrei ausbezahlt.

Während des Krankenstandes haben sich die angeführten Dienstnehmer nicht (mehr) in den jeweiligen Forstgebieten aufgehalten.

Grundsätzlich kam es im Falle eines Krankenstandes eines Forstarbeiters zu einer einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses, wobei diese Auflösung vom jeweiligen Teamleiter des Forstgebietes, in dem der erkrankte Forstarbeiter eingesetzt wurde, für die Bf. vereinbart wurde. Nur bei einer Erkrankung von Partieführern lief das Dienstverhältnis bis zum jeweiligen Saisonende weiter.

Vor dem Urlaubsantritt mussten die Forstarbeiter der Bf. das ihnen zur Verfügung gestellte Werkzeug und das Kraftfahrzeug zum Betriebssitz der Bf. in ***5*** zurückbringen. Dort wurden den Dienstnehmern auch die Löhne bar ausbezahlt. Nach Urlaubsende wurde vom Geschäftsführer der Bf. entschieden, ob die jeweiligen Arbeiter wieder in dasselbe Forstgebiet oder in ein anderes entsendet werden.

Die Forstarbeiter der Bf. haben während ihrer Tätigkeit in den jeweiligen Forstgebieten in nicht von der Bf. zur Verfügung gestellten Quartieren in der Nähe des jeweiligen Forstgebietes genächtigt, wobei die Dienstnehmer den Quartiergeber selbst bezahlt haben. Bei diesen Quartieren hat es sich während der Tätigkeit der Forstarbeiter für die Bf. nicht um ihren Familienwohnsitz gehandelt. Vielmehr lag dieser weiterhin im EU-Ausland. Die Kosten für die Unterkunft wurden den Forstarbeitern in Form von pauschalen Nächtigungsgeldern in Höhe von € 15,00 je Tag (teilweise) ersetzt, wobei diese von der Bf. in der Lohnverrechnung als nicht steuerbar behandelt wurden. Diese Vorgangsweise wurde von der Bf. deswegen gewählt, um einen Anreiz zu schaffen, dass die Arbeiter selbständig das günstigste Quartier wählen. Die Bf. hat dabei nicht für jede Nächtigung Ersätze geleistet, sondern wurde das pauschale Nächtigungsgeld grundsätzlich nur vier Mal pro Woche ausbezahlt (auf Basis einer 5 Tage-Woche jeweils für die Nächtigung vor einem Arbeitstag). Wenn ausnahmsweise auch an einem

Samstag gearbeitet wurde oder die Arbeiten schon am Donnerstag beendet wurden, wurde die Abrechnung von der Bf. rückwirkend – im Wege der Aufrollung – korrigiert (Erhöhung um die Nächtigung Freitag auf Samstag bzw. Reduktion um die Nächtigung Donnerstag auf Freitag).

Auf das Dienstverhältnis der von der Bf. eingesetzten Forstarbeiter für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum ist der Kollektivvertrag für gewerbliche Forstunternehmen vom 27.3.2012, der zu Zl. 462.504/0091-VII/B/8/2012 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung durch Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz kundgemacht wurde (Ausgabe Nr. 109 vom 6.6.2012), zur Anwendung gekommen, der mit 1. März 2012 in Kraft getreten ist, dessen § 5 Abs. 5 wie folgt gelautet hat:

„Arbeitnehmer, die an Arbeitsstätten beschäftigt werden, die so weit von ihrem ständigen inländischen Familienwohnsitz entfernt sind, dass ihnen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz nicht mehr zugemutet werden kann (60 km einfache Fahrtstrecke), erhalten je Nacht ein Trennungsgeld in der Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung. Wird die zur Verfügung gestellte Unterkunft nicht in Anspruch genommen, so gebührt nur die Hälfte des Trennungsgeldes.“

Die Arbeiter der Bf. haben am Beginn ihres Dienstverhältnisses jeweils einen Arbeiterdienstvertrag abgeschlossen, der folgende Regelungen enthalten hat, und den Arbeitern auch in deren Muttersprache vorgelegt wurde:

„Herr ... geboren am wohnhaft in ... (im folgenden Arbeitnehmer) tritt am ... als Arbeiter (Funktion: Waldarbeiter) in die Dienste der Bf. (im folgenden Arbeitgeber genannt).

Der erste Monat gilt als Probezeit. Nach Ablauf der Probezeit wird das Dienstverhältnis mit einer Befristung von sechs Monaten vereinbart.

Der Arbeitnehmer wird vornehmlich zur Verrichtung folgender Arbeiten aufgenommen: Holzschlägerungen und diverse forstliche Tätigkeiten

Die wöchentliche Arbeitszeit beträgt 40 Stunden, wobei die Verteilung der Arbeitszeit auf die einzelnen Wochentage dem Arbeitgeber vorbehalten bleibt.

Der Monatslohn beträgt Euro ... brutto bei 40 Stunden/Woche.

Des weiteren gebühren Zulagen und Aufwandsentschädigungen (Diäten, Nächtigungsgelder).

Auf das Dienstverhältnis finden neben den einschlägigen arbeitsrechtlichen Vorschriften insbesondere der Kollektivvertrag für gewerbliche Holzschlägerungsunternehmen Anwendung.

Die Einstufung des Arbeitnehmers in den Kollektivvertrag erfolgt als Waldarbeiter.

Der Urlaubsanspruch beträgt ... Werktagen je Urlaubsjahr.

Die betriebseinheitliche Mitarbeitervorsorgekasse ist die ***42***.

Der auf das Dienstverhältnis anzuwendende Kollektivvertrag liegt im Büro des Dienstgebers in ***5*** auf.

Zusatz zum Arbeiterdienstvertrag

1. Grundsätzliches Verhalten gegenüber dem Partieführer

Den Anweisungen des Partieführers und des zuständigen Försters ist Folge zu leisten. Der Partieführer ist für die Auszahlung der monatlichen Löhne und oder Acontierungen gegenüber seinen Kollegen zuständig. Die Auszahlung wird durch Unterschrift quittiert.

2. Es herrscht während der Arbeitszeit striktes Alkoholverbot.

3. Während der Arbeitszeit ist Sicherheitskleidung zu tragen.

4. Bei Arbeitsunfall ist der Arbeitgeber unverzüglich zu informieren. Ein Protokoll über den Unfallhergang hat im Vorfeld unverzüglich der Partieführer aufzuzeichnen. Bei diesen Aufzeichnungen ist auch darauf zu achten ob die notwendige Sicherheitskleidung getragen wurde. Die Notfallnummer lautet 122. Bei Nichtbefolgung des Tragens der notwendigen Sicherheitskleidung wird auf nachteilige Folgen hinsichtlich „Dritter“ (AUVA etc.) aufmerksam gemacht.

5. Diäten und Nächtigungsgelder

Grundsätzlich werden Übernachtungs- und Quartierkosten durch entsprechende Diäten ersetzt. Sollte die Firma in Einzelfällen bzw. Ausnahmen die Quartierkosten übernehmen, so werden die entsprechenden Diäten bei der Lohnverrechnung gekürzt.

6. Arbeitszeit

Die Arbeitszeit beträgt grundsätzlich 40h/pro Woche. Bei einzelnen Baustellen (z.B. Katastropheneinsätze – Windschaden) kann jedoch auf Anweisung der Firma bzw. des Partieführers die Normalarbeitszeit verlängert werden. Bei Überschreiten der Normalarbeitszeit sind diese Überstunden in erster Linie mittels Zeitausgleich zu verrechnen (z.B. Heimaturlaub).

7. Behandlung der Motorsägen

Jeder ist für die ihm zugewiesene Motorsäge selbst verantwortlich. Ein sorgsamer Umgang und eine Wäsche (Reinigung) pro Woche sind einzuhalten.

8. Behandlung der firmeneigenen Fahrzeuge

Jeder ist für das ihm zugewiesene Kfz selbst verantwortlich. Ein sorgsamer Umgang und eine Wäsche (Reinigung) pro Woche sind einzuhalten. Private Fahrten sind grundsätzlich untersagt. Der Partieführer ist unter anderem dafür verantwortlich, dass die Vorschrift eingehalten wird.“

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Umstände und Dauer der Tätigkeit der von der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren eingesetzten Forstarbeiter gründen sich auf das in sich schlüssige Beschwerdevorbringen, dem von der belangten Behörde in Vorlagebericht vom 19.4.2018 sachverhaltsmäßig nicht entgegengetreten wurde. Dass es sich bei allen von der Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren eingesetzten ausländischen Forstarbeitern allesamt um Angehörige aus anderen EU-Mitgliedstaaten handelt, die auch im EU-Raum ihren

Familienwohnsitz haben, wurde dem Bundesfinanzgericht durch die Vertreterin der belangten Behörde in einem Telefonat am 7. Juli 2021 bestätigt.

Die Feststellung, dass sich der Familienwohnsitz aller bei der Bf. beschäftigten Forstarbeiter im beschwerdegegenständlichen Zeitraum immer jeweils mehr als 120 km vom Forstgebiet entfernt befunden hat, in dem sie gearbeitet haben, gründet sich auf die Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 28.2.2022, wonach dieser Umstand von der Personalverrechnung der Bf. noch einmal im Detail geprüft worden ist und ist das Finanzamt diesen Ausführungen in der Stellungnahme vom 28.3.2022 nicht entgegengetreten.

Die Feststellungen betreffend den Inhalt des zwischen der Bf. und den Forstarbeitern abgeschlossen Arbeitsverträgen ergeben sich aus dem von der belangten Behörde diesbezüglich vorgelegten Muster (Beilage 28 des Vorlageberichts vom 19.4.2018).

Die Feststellungen zu den gewährten Tagesgeldern und deren Abrechnung durch die Bf. gründen sich auf die Darstellungen im Schreiben der Bf. vom 9.9.2021 samt der diesem Schreiben angeschlossenen Darstellung der Abrechnung der Tagesgelder durch die Personalverrechnung der Bf. betreffend die Dienstnehmer ***8***, ***9*** und ***10*** sowie auch die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 21.7.2022. Von der belangten Behörde wurde in ihrer Stellungnahme vom 26.11.2021 zum Schreiben der Bf. vom 9.9.2021 vorgebracht, dass die von der Bf. vorgenommene vereinfachte Berechnung der Tagesgelder, d.h. nur Montag bis Freitag, ohne Feiertage, nicht nachvollzogen werden könne. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass für die vereinfachte Berechnung alle möglichen Arbeitstage herangezogen wurden, dh. auch Urlaubs- und Krankenstandstage bzw. Tage, an denen der Dienstnehmer Zeitausgleich genommen hat.

Dies wird im Folgenden anhand des Dienstnehmers ***10*** dargestellt:

Im Juli 2013 war dieser vom ersten bis neunten dieses Monats im Einsatzgebiet ***25*** an neun Tagen tatsächlich tätig. Vom 10. Juli bis 26. Juli 2013 hat er in ***27*** an 17 Tagen für die Bf. tatsächlich gearbeitet, dh. insgesamt war er im Juli 2013 für die Bf. an **26 Tagen** im Einsatz.

Daher hätte die Bf. bei Anwendung des Höchstsatzes von € 26,40 pro Tag gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 an Herrn ***10*** für Juli 2013 € 686,40 an Tagesgeldern auszahlen können. Tatsächlich hat Herr ***10*** aber auf Basis von 23 Tagen (im Juli 2013 fielen 23 Tage auf Montag bis Freitag) Tagesgelder im Ausmaß von 2/3 von € 26,40 (sohin € 404,80) erhalten.

Zum Vorbringen im Schreiben der belangten Behörde vom 21.2.2022, wonach die Bf. für Wochentage, an denen tatsächlich keine Reise stattgefunden hat, Tagesgelder nicht steuerbar berechnet hätte und es sich daher um pauschal gewährten Reisekostenersätze handeln würde, die steuerpflichtig sind, ist festzuhalten, dass sich aus den von der belangten Behörde

vorgelegten Unterlagen der GPLA-Prüfung eindeutig ergibt, dass die Bf. Aufzeichnungen über die tatsächlichen Reisetage ihrer Dienstnehmer geführt hat (vgl. die letzte Seite der Beilage 27 des Vorlageberichts vom 19.4.2018 „... Reiseaufzeichnungen vorgelegt wurden.“). Dies wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 21.7.2022 auch nochmals bestätigt.

Soweit von der belangten Behörde im Schreiben vom 21.2.2022 vorgebracht wird, dass die Anzahl der bezahlten Tagesgelder höher gewesen wäre als die tatsächlichen Reisetage und daher pauschal gewährte Reisekostenersätze vorgelegen wären, ist festzuhalten, dass die Auszahlung der von der Bf. gewährten Reisekostenersätze auf Basis der für jeden tatsächlichen Reisetag geführten Aufzeichnungen basiert. Lediglich bei der Berechnung der Höhe der ausgezahlten Tagesgelder hat die Bf. eine vereinfachte Vorgangsweise angewandt.

Durch das Bundesfinanzgericht wurde aufgrund des Einwandes der belangten Behörde im Schreiben vom 21.2.2022 eine Überprüfung durchgeführt, ob durch die von der Bf. vorgenommene Berechnung eine Überschreitung der betraglichen Grenze des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 (€ 26,40 pro Reisetag) eingetreten ist und zwar für alle 28 Dienstnehmer für die vom Prüfer im Rahmen der GPLA-Prüfung Reiseaufzeichnungen abverlangt und von der Bf. vorgelegt wurden. Konkret wurde ein Vergleich der für die tatsächlichen Reisetage gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 zustehenden Diäten (€ 26,40/Tag) und den laut Lohnzetteln für die jeweiligen Jahre (2013 bis 2015) gewährten Diäten vorgenommen. Daraus hat sich ergeben, dass bis auf einen Dienstnehmer (**19** im Jahr 2015) keine Überschreitung der laut Lohnzettel gewährten Diäten gegenüber jenen Diäten vorliegt, die den Dienstnehmern für die tatsächlichen Reisetage auf Basis eines Betrages von € 26,40 pro Tag zustehen würden.

Die Feststellungen hinsichtlich einzelner Dienstnehmer, an die während des Krankenstandes (weiterhin) Tages- bzw. Nächtigungsgelder von der Bf. ausbezahlt wurde, gründen sich auf die Aufstellung der Bf., die mit Mail vom 8.7.2022 vorgelegt wurde, sowie die Lohnkonten dieser Arbeiter für die betreffenden Zeiträume.

Die Feststellungen betreffend die Vorgangsweise der Bf. beim Auftreten von Krankenständen der Forstarbeiter gründen sich auf die schlüssigen Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 21.7.2022, denen auch von der Vertreterin der belangten Behörde nicht widersprochen wurde.

Abschließend zu diesem Punkt erfolgt noch eine Darstellung für das gesamte Jahr der angeführten Dienstnehmer:

Name	Jahr	Reisetage laut Aufzeichnungen der Bf.	Rechnerische Arbeitstage (Mo – Fr ohne	Taggeld zustehend gemäß § 26 Z 4 EStG 1988	ausbezahlt von der Bf.

			Feiertage) während Beginn und Ende des jeweiligen Einsatzes	während des tatsächlichen Einsatzes	
10	2013	205	205	€ 5.412,00	€ 3.608,00
	2014	259	211	€ 6.837,60	€ 3.713,60
	2015	216	193	€ 5.702,40	€ 3.396,80
	2016	191	199	€ 5.042,40	€ 3.502,40
13	2015	246	199	€ 6.494,40	3.502,40
	2016	242	225	€ 6.388,80	€ 3.960,00
43	2013	237	197	€ 6.256,80	€ 3.467,20
	2014	137	112	€ 3.616,80	€ 1.971,20

Aus dieser Aufstellung ergibt sich somit, dass die von der Bf. ausbezahlten Tagesgelder für keinen der Arbeiter (bis auf Herrn ***19*** im Jahr 2015) jenen Betrag überstiegen haben, der sich bei Bezahlung des gesetzlichen zulässigen Tagesgeldes von € 26,40 für alle tatsächlichen Reisetage ergeben hätte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
 - Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
 - Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
 - Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988,
- oder eine
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß

§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt. Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Bei der in Rede stehenden Tätigkeit der in wechselnden Forstgebieten eingesetzten Arbeitern der Bf. handelt es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts um eine unter den Begriff „Baustellstellentätigkeit“ fallende Verrichtung, weil es sich bei Schlägerungsarbeiten im Wald um eine jeweils nur lokal umschriebene Tätigkeit handelt.

3.1.1 Lohnsteuerliche Beurteilung der ausbezahlten Taggelder

Im Kollektivvertrag für gewerbliche Forstunternehmen wird die Wendung Trennungsgelder verwendet. Nach der Rechtsprechung sowie auch aus der in § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG enthaltenen Differenzierung zwischen Trennungsgeldern und Übernachtungsgeldern ist unter Trennungsgeldern im steuerlichen Sinn das Tagesgeld zu verstehen (vgl. zB VwGH 29.10.1985, 85/14/0068; UFSF 25.3.2008, RV/0068-F/06; UFSW 19.11.2007, RV/1200-W/05).

Die Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder setzt voraus, dass der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist.

Gemäß § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 fallen Kollektivverträge unter die lohngestaltenden Vorschriften iS der angeführten Norm.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass es sich bei der Wendung in § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen „des ständigen inländischen Familienwohnsitzes“ um ein „legistisches Versehen“ gehandelt hätte und es daher nur auf die örtliche Distanz von 60 km ankommen würde und ein inländischer Wohnsitz nicht erforderlich wäre (Seite 7 der Beschwerde), ist folgendes auszuführen:

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung sind jene Bestimmungen des Kollektivvertrages, die gemäß § 11 Abs. 1 ArbVG normative Wirkung haben, - dies trifft auf die Regelung des § 5 Abs. 5 des beschwerdegegenständlichen Kollektivvertrages zu - nach den Regeln, die für die Auslegung von Gesetzen gelten, auszulegen (zB OGH 15. 9. 1994, 8 ObA 289/94; VwGH 17. 10. 1995, 94/08/0236; OGH 29. 4. 1998, 9 ObA 54/98a; OGH 17. 3. 1999, 9 ObA 197/98f sowie 9 ObA 308/98d). Es sind daher für die Auslegung von Kollektivverträgen die in §§ 6 und 7 ABGB niedergelegten Regeln anzuwenden (vgl. zB OGH 17.12.2012, 9 ObA 100/12i u.a.m.).

Dabei steckt bei der Wortinterpretation der äußerste mögliche Wortsinn die Grenze jeglicher Auslegung ab und darf durch die Auslegung nicht überschritten werden (vgl. zB OGH 11.1.1995, 9 ObA 802/94). Überdies ist bei Gesetzen davon auszugehen, dass jedem in einer Regelung enthaltenen Begriff eine Bedeutung zukommt, weil dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden darf, dass er etwas Überflüssiges in die jeweilige Bestimmung aufgenommen hat (vgl. zB OGH 28.9.2021, 5 Ob 133/21a; OGH 17.1.2012 10 ObS 151/11w; OGH 23.1.2001, 7 Ob 1/01z; OGH 15.9.1992 10 ObS 169/92; VwGH 11.12.2020, Ra 2019/06/0021; VwGH 18.11.2020, Ra 2020/14/0082).

Die in der Beschwerde auf Seite 7 vorgenommene Auslegung führt aber dazu, dass der Wendung „inländischer Familienwohnsitz“ gar keine Bedeutung mehr zukommt und ist eine solche Auslegung nach den Regeln des § 6 f ABGB daher nicht zulässig.

Daraus folgt, dass auch im Auslegungsweg die Ausbezahlung von Trennungsgeldern gemäß § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen voraussetzt, dass die Arbeiter über einen inländischen Familienwohnsitz verfügen müssen und ist dies aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nicht gegeben.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, dass § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen gegen Primärrecht der Europäischen Union und zwar konkret gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoßen würde, wurde wie folgt erwogen:

Art. 45 AEUV (vormals: Art 39 EGV) lautet wie folgt:

- (1) Innerhalb der Union ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.
- (2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.
- (3) Sie gibt – vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen – den Arbeitnehmern das Recht,
 - a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;
 - b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;
 - c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission durch Verordnungen festlegt.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.

Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zählt zu den Grundfreiheiten der Europäischen Union. Art. 45 AEUV ist unmittelbar anwendbar und verleiht den von ihm erfassten Personenkreis subjektive Rechte und geht entgegenstehendem innerstaatlichen Recht vor (vgl. zB EuGH 11.1.2007, C-208/05, ITC Innovative Technology Center GmbH gegen Bundesagentur für Arbeit, Randnr. 67 mwN).

Normadressaten des Verbotes, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der EU zu beschränken, sind zunächst die Mitgliedstaaten. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH haben sich aber auch Regelungen kollektiver Rechtsgestaltung wie insbesondere Kollektivverträge und Betriebsvereinbarungen an das Gebot des Art 45 AEUV zu halten (vgl. EuGH 12.12.1974, 36/74, Walrave/Koch, 20/24). Auch Regelungen im Tarifvertrag (der Tarifvertrag nach deutschem Recht entspricht dem Kollektivvertrag nach inländischem Arbeitsverfassungsrecht) dürfen daher die Arbeitnehmerfreizügigkeit nicht beschränken (EuGH 16.9.2004, C-400/02, Merida gegen Bundesrepublik Deutschland, Randnr. 19).

Aus Basis des Art. 45 wurde die Freizügigkeits-Verordnung (EU), 492/2011, ABl. L 141 vom 27.5.2011, erlassen, dessen Art. 7 Abs. 4 (vormals geregelt in Art. 7 Abs. 4 der VO 1612/68 des Rates vom 15.10.1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft) normiert, dass alle Bestimmungen in Tarif- oder Einzelarbeitsverträgen oder sonstigen Kollektivvereinbarungen betreffend Zugang zur Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeits- und Kündigungsbedingungen sind von Rechts wegen nichtig sind, soweit sie für Arbeitnehmer, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten sind, diskriminierende Bedingungen vorsehen oder zulassen.

Art. 7 Abs. 1 dieser Freizügigkeits-VO bestimmt, dass ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates ist, aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung, und falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf die berufliche Wiedereingliederung, nicht anders behandelt werden darf als die inländischen Arbeitnehmer. Die gleiche Regelung war vormals in Art. 7 Abs. 1 der VO 1612/68 enthalten.

Im gegenständlichen Fall hat das Bundesfinanzgericht die Regelung des § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen darauf zu prüfen, ob diese Regelung mit Art. 45 AEUV bzw. mit Art. 7 Abs. 1 der Freizügigkeits-VO, die auf Basis von Art. 45 AEUV ergangen ist, vereinbar ist oder nicht, weil § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 für die Steuerfreiheit voraussetzt, dass aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift eine arbeitsrechtliche Verpflichtung zur Zahlung von Tagesgeldern besteht.

Art. 45 Abs. 2 AEUV verbietet sowohl mittelbare als auch unmittelbare Diskriminierungen von Wanderarbeitnehmern aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit. Gemäß Art. 45 Abs. 2 AEUV sind nicht nur offene Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen, unzulässig (vgl. zB EuGH 7.5.1998, C-350/96, *Clean Car Autoservice*, ECLI:EU:C:1997:587). Bestimmungen, die einen ausländischen Arbeitnehmer daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen eine Beeinträchtigung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (EuGH 26.1.1999, C-18/95, *Terhoeve*, ECLI:EU:C:1999:22, Randnr. 39).

Mittelbar diskriminierend sind Regelungen, die an die Bedingung anknüpfen, dass der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz im Land haben muss, in dem er arbeitet, dh. die an das Erfordernis eines inländischen Wohnsitzes anknüpfen (vgl. zB EuGH 13.12.2012, C-379/11, *Caves Krier Frères Sàrl gegen Directeur de l'Administration de l'emploi*, Randnr. 47; EuGH 8.11.2012, C-461/11, *Ulf Kazimierz Radziejewski gegen Kronofogdemyndigheten i Stockholm*, Randnr. 31).

Dadurch, dass § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen die Gewährung eines Trennungsgeldes vom Bestehen eines inländischen Familienwohnsitzes abhängig macht, liegt eine mittelbare Diskriminierung von Forstarbeitern mit Wohnsitz in einem anderem EU-Mitgliedstaat vor, die bei der Bf. im Inland tätig werden.

Eine solche mittelbare Diskriminierung von Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten ist nur dann zulässig, wenn mit ihr eines der im AEU-Vertrag genannten legitimen Ziele verfolgt wird oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Darüber hinaus muss in einem derartigen Fall ihre Anwendung geeignet sein, die Verwirklichung des in Rede stehenden Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist (vgl. zB EuGH Urteil 5.12.2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken*, C-514/12, EU:C:2013:799, Randnr. 36).

Ein solcher Rechtfertigungsgrund ist nicht erkennbar und wurde von der belangten Behörde diesbezüglich auch nichts vorgebracht.

Nach Ansicht der belangten Behörde fällt die Zahlung von Trennungsgeld aber nicht unter die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 45 AEUV, weil Auslagenersätze nicht zum Entgelt gehören würden.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass diese Ansicht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH steht:

So hatte der EuGH in der Rechtssache Giovanni Maria Sotgui gegen die Deutsche Bundespost (EuGH vom 12.2.1974, Rs 152/73) folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Herr Sotgui, der die italienische Staatsangehörigkeit besessen hat, war bei der Deutschen Bundespost in Stuttgart als Facharbeiter angestellt. Die Entlohnung von Herrn Sotgui hat sich nach dem Tarifvertrag für Arbeiter bei der Deutschen Bundespost vom 6.1.1955 gerichtet. Ab 1. April 1965 wurde nach einem Rundschreiben des Bundesinnenministeriums die Trennungsentschädigung derjenigen Arbeitnehmer, die an einem anderen Ort als ihrem Wohnort in der Bundesrepublik Deutschland beschäftigt waren, auf 10 DM je Tag angehoben. Arbeitnehmer, deren Wohnort bei ihrer Einstellung im Ausland lag, haben weiterhin nur die bisherige Trennungsentschädigung von 7,50 DM täglich erhalten.

Eine der an den EuGH vom Bundesarbeitsgericht Kassel gestellten Vorlagefragen war, ob Artikel 7 Abs. 1 und 4 der Verordnung Nr. 1612/68 dahin auszulegen ist, dass das zusätzlich zum Lohn gewährte Trennungsgeld unter den Begriff „Arbeitsbedingungen“ fällt.

Diese Vorlagefrage hat der EuGH dahingehend beantwortet, dass Zweck des Artikels 7 der Verordnung Nr. 1612/68 ist, die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer in den Mitgliedstaaten in bezug auf alle gesetzlichen und vertraglichen Regelungen zu sichern, die ihre Rechtsstellung und insbesondere ihre finanziellen Ansprüche sichern. Soweit die Trennungsentschädigung die Nachteile ausgleicht, die dem Arbeitnehmer durch die Trennung von seiner Familienwohnung entstehen, stellt sie eine Ergänzung der Arbeitsvergütung und damit einen Bestandteil der „Arbeitsbedingungen“ im Sinne der Verordnung dar (Randnrn. 7 ff).

Auch in seiner Entscheidung vom 17.3.2005, C-109/04, Kranemann gegen Land Nordrhein-Westfalen, hat der EuGH ausgesprochen, dass die in einer Verordnung des Landes Nordrhein-Westfalen vorgesehenen Trennungsentschädigungen unter den Art. 48 des Vertrages (nunmehr Art. 45 AEUV) fallen (Randnrn. 23 ff.)

Daraus ergibt sich, dass Trennungsgelder unter den Begriff „Arbeitsbedingungen“ im Sinn des Art. 7 Abs. 1 der VO Nr. 492/2011 fallen, zumal die Aufzählung der Entlohnung, der Kündigung und der Arbeitslosigkeit in dieser Bestimmung bloß eine demonstrative ist (arg „insbesondere“).

Soweit von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 19.4.2018 ersucht wird, dass das Bundesfinanzgericht im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH klären möge, ob die Formulierung „inländischer Familienwohnsitz“ im Kollektivvertrag für Forstunternehmen hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit EU-rechtskonform ist oder nicht, ist festzuhalten, dass gemäß Art. 234 AEUV kein Anspruch der Parteien auf Vorlage an den EuGH durch ein

unterinstanzliches Gericht besteht (vgl. zB Schima in Jaeger/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV Art 267 AEUV (Stand 1.3.2020, rdb.at), Rz 87 mwN; BFG 3.9.2021, RV/3100509/2019).

Darüber hinaus ist von einer Vorlage an den EuGH dann Abstand zu nehmen, wenn es bereits eine Antwort in der Rechtsprechung des EuGH gibt bzw. wenn die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt (EuGH 6. 10. 1982, 283/81, CILFIT, ECLI:EU:C:1982:335). Aufgrund der vom EuGH zu 152/73 und C-109/74 entschiedenen Rechtssachen, nämlich, dass auch Trennungsgelder unter den Art. 7 Abs. 1 der VO Nr. 492/2011 fallen und dass die Anknüpfung an ein Wohnsitzerfordernis im Inland eine mittelbare Diskriminierung iS des Art 45 AEUV darstellt, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts von einer hinreichenden Klärung der Frage, dass der Gewährung von Trennungsgeld nur an Arbeiter mit inländischem Familienwohnsitz die im Primärrecht der EU verankerte Arbeitnehmerfreizügigkeit entgegensteht, auszugehen.

Konsequenz des Verstoßes einer nationalen Regelung gegen eu-rechtliche Regelungen ist, dass aufgrund des Anwendungsvorranges des Unionsrechts Gerichte und Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten nationales Recht unangewendet lassen müssen, das unmittelbar anwendbarem Unionsrecht entgegensteht (vgl. zB EuGH 9.3.1978, Rs. 106/77, Simmenthal II, Randnr. 21; EuGH 29.4.1999, Rs C-224/97, Erich Ciola, Randnr. 26; VwGH 25.6.1996, 96/09/0088; VwGH 29.1.2009, 2008/09/0275; VwGH 24.6.2021, Ro 2018/16/0040; OGH 27.11.2013, 2 Ob 243/12t).

Daher wird nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, für diese Konstellation verdrängt. Dies bedeutet, dass das Erfordernis eines inländischen Familiensitzes, der in § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen vorgesehen ist, für Forstarbeiter, die ihren Familienwohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, verdrängt wird, weil nationales Recht insoweit unangewendet zu bleiben hat, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. zB VwGH 19.3.2013, 2010/15/0065; VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064). Daher hat auch für in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässige Arbeiter, die für die Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren als Forstarbeiter tätig waren, sich der Familienwohnsitz in einer Entfernung zu befinden, dass ihnen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz nicht mehr zugemutet werden kann und muss daher zumindest 60 km entfernt sein.

Daher steht die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 vorgesehene Steuerbefreiung der von der Bf. gewährten Tagesgelder an die Forstarbeiter, die ihren Familienwohnsitz in anderen EU-Mitgliedstaaten haben, zu.

Zum Vorbringen der Bf. in dem am 15.3.2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben, dass aufgrund der Neufassung des § 5 des Kollektivvertrages für ArbeiterInnen und gewerblichen Lehrlingen in den gewerblichen Forstunternehmen gültig ab 1.3.2019 betreffend Dienstreisen dieser Kollektivvertrag auch für Sachverhalte relevant wäre, die noch nach dem alten Kollektivvertrag zu beurteilen sind, ist folgendes festzuhalten:

Nach der Rechtsprechung des OGH ist eine authentische Interpretation eines Kollektivvertrages durch die Kollektivvertragsparteien möglich (vgl. zB OGH 8.7.1992, 9 ObA 136/92). Dies setzt allerdings voraus, dass die Kollektivvertragsparteien im Rahmen ihrer Vertragsfreiheit einvernehmlich festlegen wie eine Vereinbarung auszulegen ist (vgl. zB OGH 27.8.2019, 9 ObA 119/18t). Im gegenständlichen Fall wurde im Abschlussprotokoll der Kollektivvertragsverhandlung über den Kollektivvertrag für Arbeiter/innen in den gewerblichen Forstunternehmen 2019 festgehalten, dass die getroffenen Änderungen am 1. März 2019 – und sohin nicht rückwirkend - in Kraft treten (Punkt 4. des Abschlussprotokolls vom 18.2.2019) und es ist daher zu keiner authentischen Interpretation des Kollektivvertrages gekommen, der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum gegolten hat (vgl. auch OGH 17.11.2004, 9 ObA 11/04i).

Ferner darf bei der authentischen Interpretation von Kollektivverträgen auf Verhandlungsprotokolle der Kollektivvertragsparteien – wie das gegenständliche Abschlussprotokoll vom 18.2.2019 – soweit sie im Vertragstext selbst keinen Niederschlag gefunden haben, nicht Bedacht genommen werden (OGH 22.11.1989, 9 ObA 295/89). Überdies sind auch authentische Interpretationen von Kollektivverträgen gemäß § 14 Abs. 3 ArbVG kundzumachen (OGH 31.8.1988, 9 Ob A 168/88) und ist eine solche Kundmachung des Abschlussprotokolls vom 18.2.2019 nicht erfolgt.

Betreffend das von der belangten Behörde im Schreiben vom 21.2.2022 erstattete Vorbringen, dass durch die von der Bf. vorgenommene Abrechnung der Tagesgelder Tagesgelder für Wochentage nicht steuerbar berechnet worden wären an denen tatsächlich keine Reise stattgefunden hat und es sich daher um pauschal gewährte Reisekostenersätze handeln würde, die steuerpflichtig wären und daher keine Einzelabrechnung der Reisen stattgefunden hätte, ist folgendes auszuführen:

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde für jeden Tag, an dem eine Arbeit möglich war (Montag bis Freitag ohne Feiertage) während des Einsatzzeitraumes (drei bis fünf Wochen), von der Bf. ein Tagesgeld in Höhe von zwei Drittel des in § 26 Z 4 EStG 1988 genannten Betrages von € 26,40 gewährt. Darüber hinaus hat die Bf. für jeden Arbeiter über

jeden Tag seines tatsächlichen Einsatzes Aufzeichnungen geführt, aus denen das jeweilige Datum, die Dauer, das Einsatzgebiet und der Zweck des Einsatzes ersichtlich waren.

Es liegt daher ein Ersatz von konkreten Aufwendungen für jeweils bestimmte Dienstreisen vor, wobei lediglich die Berechnung in vereinfachter Form vorgenommen wurde und die ausbezahlten Taggelder die Höchstgrenze des § 26 Z 4 EStG 1988 (€ 26,40) für die tatsächlichen Einsatztage nicht überschritten haben und keine nicht begünstigte Gewährung eines monatlichen Pauschalbetrages (vgl. dazu VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026; VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163). Auch war die Richtigkeit der von der Bf. vorgenommenen Abrechnung der Taggelder für das Finanzamt nachprüfbar, weil für einen Anfangszeitraum vom 15 Tagen die Steuerfreiheit gewährt und lediglich aus rechtlichen Gründen die Steuerfreiheit für die übrigen Tage verwehrt wurde.

Von der belangten Behörde wird in der Stellungnahme vom 21.2.2022 weiters vorgebracht, dass es bei der „vereinfachten Berechnung“ auch dazu gekommen wäre, dass z.B. bei Herrn ***10*** im Jahr 2016 die Anzahl der bezahlten Tagesgelder höher ist als die tatsächlichen Reisetage und deshalb, weil nach der Rechtsprechung des VwGH Reisekostenersatz nur dann steuerfrei wären, wenn einzelnen abgerechnet wird und nicht fiktive Wochentage herangezogen werden, die vereinfachte Berechnung nicht § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 entsprechen würde.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass sich aus der Rechtsprechung des VwGH lediglich ergibt, dass die betreffenden Leistungen (die ausbezahlten Tagesgelder) ein Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise sein müssen (VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026). Die Bf. hat nur an solche Dienstnehmer Tagesgelder gewährt, die sich auch tatsächlich auf Dienstreise befunden haben und wurden diese Tagesgelder nur für diese Dienstreisen – und nicht für Zeiten, in denen sich der Dienstnehmer nicht auf Dienstreise befunden hat – ausbezahlt. Es stellen daher die von der Bf. gewährten Tagesgelder Ersatz konkreter Aufwendungen für jeweils bestimmte Dienstreisen dar. Eine solche Konkretisierung lag bereits der Leistung des Bf. für jede einzelne Reise zugrunde, weil die Bf. laufend Aufzeichnungen über die von den Arbeitern durchgeführten Reisen geführt hat und daher eine Auszahlung von Diäten nur an jene Dienstnehmer erfolgt ist, die eine tatsächlich Reisetätigkeit entfaltet haben.

Lediglich bei der Ermittlung der Höhe der für jede Dienstreise zustehenden Tagesgelder hat sich die Bf. einer vereinfachten Berechnung bedient und wurde diese Berechnung überdies vom Lohnsteuerprüfer nicht beanstandet, weil er sonst auch nicht für jene Zeiten, für die bereits nach der Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 (also unter Ausblendung des Kollektivvertrages) Tagesgelder zugestanden sind, diese lohnsteuerfrei hätte belassen können. Da die ausbezahlten Tagesgelder die bei exakter Ermittlung (Ansatz der tatsächlichen Reisetage mit dem Höchstsatz von € 26,40) zustehenden Tagesgelder nicht überstiegen haben, wurde

nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts mit der von der Bf. vorgenommenen Berechnung der Höhe der ausbezahlten Tagesgelder nicht gegen die Bestimmung des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 iVm § 3 Abs. 1 Z 16b 2. Satz EStG 1988 verstoßen.

Diese Ausführungen gelten gleichermaßen für die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 4 lit. c FLAG).

Soweit allerdings bei den im festgestellten Sachverhalt angeführten Dienstnehmern Trennungsgelder (Tagesgelder) auch für Zeiten des Krankenstandes ausbezahlt wurden, steht die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht zu und besteht Lohnsteuerpflicht sowie ist der darauf entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festzusetzen.

Der Beschwerde war daher betreffend die in den angefochtenen Bescheiden als steuerpflichtig behandelten Taggeldern teilweise stattzugeben und die angefochtenen Bescheide insoweit abzuändern.

3.1.2 Lohnsteuerliche Beurteilung der ausbezahlten Nächtigungsgelder

Wie bereits dargestellt deckt das Trennungsgeld lediglich den Verpflegungsmehraufwand, nicht jedoch die Kosten einer auswärtigen Übernachtung ab (vgl. auch UFSI 28.10.2003, RV/0375-I/02). Überdies sieht der Kollektivvertrag auch keine Auszahlung von pauschalen Nächtigungsgeldern an die Forstarbeiter vor. Vielmehr ist in § 5 Abs. 4 des Kollektivvertrages vorgesehen, dass die Unterkünfte gemäß den Arbeitnehmerschutzbestimmungen den Arbeitnehmern in gesundheitlich und hygienisch einwandfreier Beschaffenheit im Rahmen der üblichen Aufwände kostenlos zur Verfügung zu stellen sind und von diesen in ordentlichem Zustand zu erhalten sind.

Daher kann sich die Bf. betreffend das ausbezahlte Nächtigungsgeld – entgegen dem diesbezüglich auch nicht näher begründeten Vorbringen im Schriftsatz vom 28.2.2022 (Seite 2 zweiter Absatz) - nicht auf die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 berufen, sondern ist dieses dahingehend zu beurteilen, ob und wenn ja wie lange die Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 dafür gegeben waren.

§ 26 Z 4 EStG 1988 lautet im allgemeinen Teil wie folgt:

„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).

Unter den ersten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 fallen jedenfalls die eintägigen Dienstreisen und erfasst dieser Tatbestand Dienstreisen, wenn der Arbeitnehmer seinen Dienstort über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Die Dienstreise nach dem 1. Tatbestand umfasst Reisen im Nahbereich des Dienstortes (vgl. Fellner in Hofstätter-Reichel, EStG, 64. Lfg, Tz 11 zu § 26 Z 4).

Nach § 26 Z 4 zweiter Satz zweiter Teilstrich liegt eine Dienstreise weiters vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Die Bf. vertritt in ihrer Beschwerde die Ansicht, dass deswegen weil sich die Forstarbeiter zu Saisonbeginn am Betriebssitz der Bf. in ***5*** treffen und dort sicherheitstechnisch ausgerüstet und unterwiesen werden, sie Werkzeug und ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt erhalten und nach der Arbeit im Einsatzgebiet ihr Werkzeug und das Kraftfahrzeug zum Betriebssitz der Bf. nach ***5*** zurückbringen, eine Dienstreise nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen würde. Dies würde sich daraus ergeben, dass die Arbeit im und die Reisebewegung zum jeweiligen Einsatzgebiet so weit weg liegt, dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und sie über Auftrag des Dienstgebers im Einsatzgebiet tätig werden würden.

Auch das Bundesfinanzgericht vermeint aufgrund des Umstandes, dass die Einsatzgebiete der Forstarbeiter immer wieder gewechselt haben, dass der zweite Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 erfüllt ist.

Die vom Finanzamt zur Stützung seiner Rechtsansicht herangezogene VwGH-Rechtsprechung (VwGH 19.2.1992, 91/14/0212) ist nach Dafürhalten des erkennenden Richters für den gegenständlichen Sachverhalt nicht relevant:

Zum einen erging diese Entscheidung zum EStG 1972 und hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen zu § 26 Z 4 EStG 1988 nie auf diese Entscheidung bezogen.

Überdies wurden die Dienstnehmer in dem vom VwGH entschiedenen Fall für eine Tätigkeit in einem Hotel (einem von vornherein als Arbeitsplatz fixierten Ort) aufgenommen und waren die Dienstnehmer nur in diesem einen Hotel tätig.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden die Forstarbeiter der Bf. für Holzschlägerungen und diverse forstliche Tätigkeiten aufgenommen und war zu Beginn des Dienstverhältnisses nicht festgelegt, in welchem Einsatzgebiet (Forstgebiet) die Arbeiter tätig werden sollen. Mit dem vom VwGH entschiedenen Sachverhalt wäre eine Vereinbarung der Bf. mit den Forstarbeitern nur dann vergleichbar, wenn diese vorweg für ein (Einzahl) bestimmtes Forstgebiet (zB in ****44***) aufgenommen worden wären und diese durchgehend ihre Arbeit in diesem Einsatzgebiet zu verrichten haben. Im gegenständlichen Fall liegen nicht mit einem bestimmten Dienstort verbundene Tätigkeiten vor, weil der Ort der Tätigkeit (die Einsatzgebiete) ständig wechselt und ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dieser Sachverhalt mit „ortsungebundenen“ Tätigkeiten von im Transportgewerbe Beschäftigten vergleichbar (vgl. dazu zB VwGH 20.6.2000, 98/15/0068; VwGH 19.5.2021, Ra 2020/15/0074).

Soweit in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 14.6.2022 ausgeführt wird, dass die Dienstnehmer in Unterkünften in den Einsatzgebieten genächtigt hätten und über inländische Wohnsitze laut ZMR-Auskünften verfügt hätten, ist festzuhalten, dass für die Forstarbeiter im beschwerdegegenständlichen Zeitraum laut mit Schreiben vom 21.2.2022 vorgelegten ZMR-Auskünften durchgehend im Inland nur Nebenwohnsitzmeldungen vorgelegen sind. Gemäß § 2 Abs. 1 MeldG ist eine Meldung durchzuführen, wer in einer Wohnung oder einem Beherbergungsbetrieb Unterkunft nimmt. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn nicht länger als drei Tage Unterkunft gewährt wird (§ 2 Abs. 2 1 MeldeG). Dass sich der Familienwohnsitz der Forstarbeiter auch während der Forstarbeiten für die Bf. weiterhin im EU-Ausland befunden hat, wurde von der belangten Behörde hingegen nicht bestritten und ist im Beschwerdeverfahren (bzw. auch während der Betriebsprüfung) auch nichts Gegenteiliges hervorgekommen. Das Bestehen eines Nebenwohnsitzes im Inland in weniger als 120 km vom jeweiligen Tätigkeitsort hindert die Erfüllung des zweiten Tatbestandes des § 26 Z 4 EStG 1988 hingegen nicht, weil es nämlich darauf ankommt, dass der ständige Wohnort (Familienwohnsitz) und nicht der vorübergehende Aufenthaltsort während der Tätigkeit 120 km entfernt liegt.

Die Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 gilt auch für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (vgl. zB Kuprian in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl. 2020, § 43, V. Beitragsgrundlage [Rz 49]).

Soweit allerdings bei den im festgestellten Sachverhalt angeführten Dienstnehmern Nächtigungsgelder auch für Zeiten des Krankenstandes ausbezahlt wurden, kommt die Regelung des § 26 Z 4 2. Fall EStG 1988 nicht zur Anwendung und besteht Lohnsteuerpflicht sowie ist der darauf entfallende Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festzusetzen.

3.1.3 Darstellung der Änderung der Bemessungsgrundlage der angefochtenen Haftungsbescheide Lohnsteuer 2013 und 2016. Da die Änderung der Bemessungsgrundlage für

den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in gleicher Höhe erfolgt, werden nachfolgend nur die Änderungen betreffend Lohnsteuer dargestellt:

Jahr	Art	Bemessungsgrundlage	Lohnsteuer laut BFG	
2013	Lohnsteuer (Privatnutzung PKW)		11.370,00	4.592,91
2013	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***32*** bezahltes Tages- und Nächtigungsgeld)		1.359,40	407,82
2014	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***34*** gewährte Nächtigungsgelder)		15,00	4,50
2014	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***45*** gewährte Nächtigungsgelder)		657,20	197,16
2015	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***19*** gewährte Tages- und Nächtigungsgelder)		905,00	271,50
2015	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***35*** gewährte Tages- und Nächtigungsgelder)		148,00	44,40
2016	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***36*** gewährte Nächtigungsgelder)		15,00	3,75
2016	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***37*** gewährte Tages- und Nächtigungsgelder)		115,40	28,85
2016	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***38*** gewährte Nächtigungsgelder)		45,00	11,25
2016	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***40*** gewährte Tages- und Nächtigungsgelder)		609,60	152,40
2016	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***41*** gewährte Tages- und Nächtigungsgelder)		822,80	205,70
2016	Lohnsteuer (während des Krankenstandes an ***39*** gewährte Nächtigungsgelder)		855,40	213,85

3.1.4 Beschwerde betreffend Säumniszuschläge betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013 bis 2016 sowie betreffend Festsetzung Dienstgeberbeiträge 2013 bis 2016

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Nach Absatz 2 der genannten gesetzlichen Bestimmung beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (§ 217 Abs. 8 BAO).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit; dies unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig ist oder ob die Festsetzung mit Beschwerde angefochten ist (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 217 Tz 4 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung wie zB VwGH 26.1.2006, 2005/16/0240: „Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Nebengebühren (Säumniszuschlag, Stundungs- und Aussetzungszinsen) setzt die Pflicht zur Erhebung dieser Nebengebühren nicht den Bestand einer sachlich richtigen oder gar rechtskräftigen, sondern nur einer formellen Abgabenschuld voraus. Im Falle der Abänderung der formellen Abgabenschuld sind nach den ausdrücklichen Regelungen in der BAO die genannten Nebengebühren abzuändern (§§ 212 Abs. 2, 212a Abs. 9 und 221a Abs. 2 BAO).“).

Für das Entstehen einer Säumniszuschlagspflicht ist somit allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Es genügt der Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuldigkeit unabhängig von der sachlichen Richtigkeit der Abgabensfestsetzung oder des Ergebnisses einer Selbstberechnung. In der Beschwerde wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide sprechen würden.

Die Festsetzung der Säumniszuschläge erfolgte daher gemäß § 217 Abs. 8 BAO unter rückwirkender Berücksichtigung der herabgesetzten Nachforderungen.

Da gemäß § 217 Abs. 10 BAO Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen sind und bei Selbstberechnungsabgaben, die Freigrenze je zusammengefasster Festsetzung gemäß § 201 Abs. 1 erster Satz iVm § 201 Abs. 4 BAO zu ermitteln ist (vgl. dazu zB Schwaiger, SWK 2010, S 754), war lediglich betreffend die Lohnsteuer 2013 ein Säumniszuschlag festzusetzen und die übrigen angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist der in der Entscheidung angeführten Rechtsprechung des VwGH gefolgt, dass bei einem Verstoß von nationalen Regelungen – zu denen auch Kollektivverträge gehören – gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht Gerichte und Verwaltungsbehörden

der Mitgliedstaaten diese nationalen Regelungen unangewendet lassen müssen. Die Frage, ob für die von der Bf. gewährten Nächtigungsgelder der zweite Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 erfüllt ist hing von Sachverhaltsfragen ab, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 22. Juli 2022