

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch zobl.bauer. St. Johann Steuerberatung GmbH, Industriestraße 43 / 3.Stock, 5600 St. Johann, über die Beschwerde vom 19. Juli 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. Juli 2013 betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer 2010-2011, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2010 -2011, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010-11 (DZ) sowie Säumniszuschlag 2010 und 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit 8.7.2013 wurden vom Finanzamt für die Kalenderjahre 2010-2011 folgende Bescheide erlassen: Dienstgeberbeitrag DB, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie Haftungsbescheide (Lohnsteuer) und Säumniszuschlag. Mit Verweis auf den Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8.7.2013 wurde ausgeführt, dass für eine Reihe von Arbeitnehmern des Bf. Taggelder bei Dienstreisen (ab dem 5. Tag) pflichtig gemacht wurden, weil die Rückkehr zumutbar war.

Mit 19.7.2013 wurde dagegen Rechtsmittel eingebracht und ua ausgeführt: „Gegen die im Rahmen einer GPLA Prüfung erfolgten Festsetzung von Lohnabgaben haben wir bei der Gebietskrankenkasse Berufung eingelegt und eine Bescheidausstellung verlangt. Sobald die entsprechenden Bescheide der Gebietskrankenkasse vorliegen, werden wir gegen diese Bescheide Berufung beim Landeshauptmann einlegen.“

Mit 25.7.2013 wurde ein Mängelbehebungsauftrag erlassen; der Bf. wurde aufgefordert folgende Inhaltserfordernisse nach § 250 BAO zu erfüllen und zwar: die Erklärung in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden, die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden sowie eine Begründung. Mit 5.8.2013 wurde die Berufung an die Gebietskrankenkasse (GKK) vom 12.7.2013 übermittelt; eigene Anträge oder Erklärungen zu den angefochtenen Steuerbescheiden wurden nicht vorgebracht. Nichtsdestotrotz konnte das Begehren des Einschreiters erkannt werden.

Dem Vorbringen im Verfahren vor der GKK konnte Folgendes entnommen werden: Die Abgabepflichtige zahlt ihren Mitarbeitern Taggelder. Grundlage für diese Auszahlungen sind ua die Bestimmungen im Kollektivvertrag für gewerbliche Holzschlägerungsunternehmen, in dem gem. § 5 Z 5 die Auszahlung von Taggeldern („Trennungsgelder“) vorgesehen sind und zwar ab einer einfachen Fahrstrecke von 60 km. Im Rahmen einer Lohnsteuerbesprechung vom 12.3.1996 und einer Mitteilung der damaligen Finanzlandesdirektion sei, so die Bf., ausgeführt worden: „Eine Dienstreise gemäß § 26 Z 4 zweiter Tatbestand, wird jedenfalls dann vorliegen, wenn der Dienstnehmer 60 km (besondere Regelung des Begriffes Dienstreise laut KV) entfernt von seinem Wohnort arbeitet. Für diesen Fall können nach lit d Tagegelder für Auslandsdienstreisen mit einem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden“. Dies müsse, so die Bf., auch für Inlandsdienstreisen gelten. Im Rahmen der GPLA-Prüfung seien die ausbezahlten Tagegelder nicht anerkannt worden, die nicht mehr als 120 km vom ständigen inländischen Wohnsitz entfernt waren. In der Regel fahren die Dienstnehmer in der Frühe vom Unternehmenssitz in Werkort gemeinsam zu den jeweiligen Arbeitsstätten und kehren erst am Freitag wieder zum Firmenwohnsitz zurück. Vom Unternehmen seien die Unterkünfte der Dienstnehmer angemietet und bezahlt worden. Von Seiten der GPLA Prüfung seien nicht die tatsächlichen Entfernungen zum Familienwohnsitz gemessen worden, weil die tatsächlichen Einsatzorte oft viele Kilometer vom jeweiligen Ortszentrum entfernt seien. Es handle sich außerdem um schlecht zu befahrene Güter- und Forstwege mit alten Pritschenfahrzeugen (Baujahr 1989 und älter). Da die Waldarbeit sehr anstrengend und gefährlich sei, wäre auch der Grad der Übermüdung überdurchschnittlich, sodass auch bei einer geringeren Entfernung von 120 km die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr gegeben sei. Laut einem Fachkommentar (Lexisnexis-know-how) sei die Unzumutbarkeit bspw anhand folgender Kriterien gegeben: - konkrete Fahrtdauer - Grad der Ermüdung (z.B. nach einem sehr anstrengenden Arbeitstag) - mit der Fahrt verbundene Reisehindernisse (z.B. Stau, Glatteis, etc.) In diesen Fällen ist der Grund der Unzumutbarkeit, als auch die Nächtigung zumindest dem Grunde nach vom Arbeitnehmer dem Arbeitgeber durch Angabe des Namens und der Anschrift des Unterkunftgebers nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 4.10.2013 wurde die Beschwerde bzgl. des Kalenderjahres 2009 zurückgezogen und Meldebestätigungen für die Jahre 2010 und 2011 betr. des Hauptwohnsitzes der betr. Arbeitnehmer vorgelegt. In den allermeisten Fällen sind die AN am Betriebsstandort gemeldet, in weniger häufigen Fällen an anderen Adressen. In den meisten

Fällen handelte es sich laut (internen Aufzeichnungen) der Bf. bei den Adressen nicht um Familienwohnsitze. Laut Dienstzettel und Beschreibung ist der Einsatzort Österreich.

Mit Schreiben vom 18.2.2014 hat die Bf. neuerlich auf die Umzumutbarkeit der täglichen Rückkehr verwiesen sowie auf den Begriff des Familienwohnsitzes (LStR Rz 343 und 343a) abgestellt.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem

- ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder
- ein Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind) oder
- ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit einem minderjährigen Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1088 einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet.

Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger ohne Kind könne, so der Bf. einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen hat. Der Bf. betont, dass jeder Arbeitnehmer über einen Familienwohnsitz in Österreich verfüge, dh auch diejenigen Arbeitnehmer, die alleinstehend am Betriebsstandort gemeldet seien, weil sie zB auch Freunde dort haben (oder Verwandte). In der dazugehörigen Liste wird aber bei diesen Arbeitnehmern (laut internen Aufzeichnungen des Bf.) das Vorliegen eines Familienwohnsitzes verneint.

Überdies betonte die Bf. dass die Arbeitnehmer (anders OLG Wien, 13.5.2015, 7 Ra 65/05p) nicht in einem abgegrenzt örtlichen Bereich arbeiten, sondern an ständig wechselnden Standorten. Deswegen sei als Einsatzort nur sehr pauschal angegeben „österreichweit“. Sie wiederholte auch, dass die Arbeitgeberin die Unterkünfte bezahlt habe und dass die Entfernungen außerhalb der Ortszentren zu messen seien, dass die Fahrt anstrengend und ermüdend sei; dies wegen der schlecht zu befahrenen oder zu begehenden Wege und der alten Fahrzeuge (Pritschenwagen).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.7.2014 wurde das Begehren abgewiesen und wie folgt begründet:

„Die durch die Beschwerdeführerin (BF) ausbezahlten Tagesgelder wurden entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht auf Grund der Bestimmung des § 5 Abs. 5 des „Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Holzschlägerungsunternehmen“ (kurz: KV) bezahlt. Die BF stützt die „steuerfreie“ Auszahlung der Tagesgelder in Höhe von € 26,00 ausschließlich auf § 26 Z 4 2. Tatbestand des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Zum KV ist festzuhalten: Nach dem Wortlaut der KV-Bestimmung ist für den Anspruch auf Trennungsgeld u.a. ein ständiger inländischer Familienwohnsitz erforderlich. Ein Kollektivvertrag stellt eine österreichische Rechtsvorschrift dar, weshalb sich der inländische Familienwohnsitz nur auf Österreich beziehen kann. Nachdem bei der Bf in der weitaus überwiegenden Mehrzahl (siehe die im Zuge des Verfahrens vorgelegte Arbeitnehmer-Liste und die behördlichen Meldezettel) nicht österreichische saisonale Forstarbeiter beschäftigt sind und diese Arbeitnehmer in der Regel keinen ständigen inländischen Familienwohnsitz im Sinne des KV haben werden, besteht für diese Arbeitnehmer auch kein Anspruch auf Trennungsgeld nach dem KV und somit auch keine Möglichkeit der steuerfreien Auszahlung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG.

Die Bf hat im Zuge des Beschwerdeverfahrens, wie ausgeführt, dazu selbst eine Liste der Arbeitnehmer vorgelegt, bei denen in der Mehrzahl ein inländischer Familienwohnsitz ausgeschlossen wurde. Wenn die BF dazu im Schreiben vom 18.2.2014 vorgebracht hat, dass auch die in Werksort, gemeldeten Arbeitnehmer ihren Familienwohnsitz an dieser Adresse hätten, so ist zu entgegnen, dass diesem Vorbringen durch die übermittelte Aufstellung (wo der Familienwohnsitz dezidiert ausgeschlossen wurde) widersprochen wird. Es ist daher Sache der Bf, jene Arbeitnehmer, die nach Ansicht der Bf über einen inländischen Familienwohnsitz verfügen, exakt zu benennen, das Vorliegen eines Familienwohnsitzes nachzuweisen und die Berechnung der Tagesgelder laut KV darzustellen.

Ergänzende Erhebungen der Behörde zu diesem Sachverhalt konnten jedoch unterbleiben, da nach Ansicht des Finanzamtes schon aus folgenden Gründen kein Anspruch auf Trennungsgeld nach dem KV besteht:

§ 5 Abs. 5 des KV enthält keine Definition des Dienstortes. Nach der Verwaltungspraxis ab dem Jahr 2010 (RZ 704b LStR) liegt daher, in Anlehnung an die Rechtsprechung des OLG Wien (Urteil 13.5.2005, Zl. 7 Ra 65/05p), eine Dienstreise nur dann vor, wenn eine Reisebewegung über das dem Arbeitnehmer fest zugewiesene Gebiet hinaus erfolgt. Bei den Arbeitnehmer der Bf ist das jeweils fest zugewiesene Forstgebiet dabei der jeweilige Dienstort. Dass die Einsatzgebiete (Waldarbeitsstellen) dabei je nach Auftrag und Dauer der Holzarbeiten auch während eines Jahres wechseln (nicht ein, sondern mehrere fest zugewiesene Gebiete vorliegen), ist nach Ansicht des Finanzamtes unschädlich. Das jeweilige neue Forsteinsatzgebiet ist eben das neue dem Arbeitnehmer fest zugewiesene Gebiet, sodass eine Dienstreise wiederum nur dann vorliegt, wenn eine Reisebewegung über dieses neue fest zugewiesene Gebiet hinaus erfolgt. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG ist somit nicht anwendbar (Fehlen einer kollektivvertraglichen Zahlungspflicht). Dazu kommt, dass laut Kollektivvertrag lediglich ein Anspruch von € 11,34 (2010) bzw. € 11,62 (2011) bestehen würde. Durch die Bf wurden jedoch € 26,00 bezahlt.

Gesetzliche Grundlage für die steuerfreie (nicht steuerbare) Auszahlung der Tagesgelder in Höhe von € 26,00 kann daher nur, wie auch von der BF beantragt, § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG

sein und zwar solange kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. In diesem Zusammenhang ist noch einmal festzuhalten, dass das jeweilige Forstgebiet als Einsatzort (-gebiet) zu sehen ist.

§ 26 Z 4 2. Tatbestand EStG ist jedoch nur dann anwendbar, wenn grundsätzlich eine Dienstreise vorliegt. Eine Dienstreise liegt immer dann vor, wenn, wie die BF selbst zutreffend ausführt, ein Arbeitnehmer über Auftrag des AG 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH vom 19.2.1992, Zl. 91/14/0212, liegt eine Dienstreise jedoch nicht vor, wenn Arbeitnehmer von sich aus Tätigkeiten an einem Ort außerhalb der üblichen Entfernung von ihren Wohnorten (Familienwohnsitzen) aufnehmen.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, siehe dazu auch den exemplarisch vorgelegten Dienstzettel des Arbeitnehmers „MF“, werden die Arbeitnehmer der Bf nicht für den Betriebsstandort Werkort, aufgenommen, sondern ist ihr Einsatzgebiet je nach Auftragslage der BF über ganz Österreich verteilt. Die im Betrieb der Bf beschäftigten Saisonarbeiter (dass es sich um Saisonarbeiter handelt, ist der am 13.12.2013 übermittelten Aufstellung des Prüfungsorganes zu entnehmen) haben daher von sich aus Tätigkeiten an Orten außerhalb der üblichen Entfernung von ihren Wohnorten (Familienwohnsitzen, auch wenn diese im Inland gelegen sein sollten) aufgenommen, weshalb an den einzelnen Beschäftigungsorten (Waldgebieten) die Arbeitsleistung nicht auf Grund von Dienstreisen erfolgt. § 26 Z 4 EStG kann daher nicht zur Anwendung kommen. Dazu kommt des Weiteren, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) auch bei Vorliegen einer Reise nach § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG nur zu Beginn des Aufenthaltes an einem neuen Ort ein Verpflegungsmehraufwand (als Grundvoraussetzung der Steuerfreiheit von Tagesgeldern) erwächst. Dieser „Beginn“ entspricht der Verwaltungspraxis von 5 Tagen (VwGH vom 25.11.1999, Zl. 99/15/0162).

Da somit dem Grunde nach weder Dienstreisen der Arbeitnehmer vorliegen noch der (selbst bei Vorliegen einer Dienstreise) durch die Bf in Form von Tagesgeld bezahlte Verpflegungsmehraufwand generell über eine Anfangsphase von 5 Tagen hinaus zur Steuerfreiheit führen kann (siehe VwGH vom 25.11.1999, Zl. 99/15/0162), war die Frage der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr nicht mehr entscheidungswesentlich. Nur der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass in der mit dem Schriftsatz vom 18.2.2014 vorgelegten „Fahr- und Wegzeitaufstellung“ die Angaben der BF hinsichtlich der „Km bis Zielort“ und der „Fahr- und Wegzeiten bis Zielort“ teilweise erheblich von den an Hand eines Routenplaners (Herold) ermittelten Km- und Zeitaufwandes abweichen (zB Strecke1 laut

Routenplaner: 61 km/73 laut BF; 56 min laut Routenplaner/95 min laut BF; zB Strecke2 laut Routenplaner 46km/ 70 laut BF, 34 min laut Routenplaner/75 min laut BF). Wenn die BF dazu mit Mail am 14.4.2014 mitgeteilt hat, dass in der übermittelten Unterlage nicht die Distanzen zwischen dem Betriebssitz und dem Arbeitsort (Zentrum), sondern die auf befestigten Straßen (Bundes-, Landesstraßen, Güterwegen) zurückgelegten Entfernungen angegeben worden sind, so ist zu entgegnen, dass in den genannten Beispielen die Abweichungen bis zum Zielort ermittelt wurden, und die Forstwege ohnehin nicht miteinbezogen wurden (da auf Grund fehlender Detailkenntnisse nicht überprüfbar).

Mit den Bescheiden vom 8.7.2013 wurden nur jene Tagesgelder der Besteuerung unterzogen, die in den Fällen bezahlt wurden, bei denen nach Ansicht der Behörde eine tägliche Rückkehr möglich war. Die Steuerfreiheit der ersten 5 Tage wurde auch in diesen Fällen berücksichtigt. Eine Beschwer der Bf durch die Bescheide vom 8.7.2013 ist daher nicht zu erkennen (Reisekosten wurden nur für Reisebewegungen unter 120 Km [nach]versteuert).

Zum Vorbringen, dass die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr laut einer Berichtigung der LStR bereits ab einer Entfernung von 80 km oder einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde vorliege, ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung nach einer Anfangsphase von 5 Tagen in jedem Fall Steuerpflicht hinsichtlich der bezahlten Tagesgelder eintritt. Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Änderung der Verwaltungspraxis, wie in RZ 342 LStR idF des Wartungserlasses 2014 ausgeführt, nach der Intention des „Richtliniengebers“ ausschließlich auf den Tatbestand der „Doppelten Haushaltsführung“ und nicht auf § 26 Z 4 2. Tatbestand EStG anzuwenden ist.

Zum vorgelegten Schriftstück der (früheren) Finanzlandesdirektion (FLD) ist zunächst festzuhalten, dass aus der vorgelegten Unterlage nicht zu erkennen ist, dass es sich um eine Einzelauskunft an die BF handelt. Darüber hinaus ist auszuführen, dass in dieser Rechtsmeinung der FLD aus dem Jahr 1996 die oben zitierte (eindeutige) Rechtsprechung des VwGH (19.2.1992, Zl. 91/14/0212) nicht beachtet wurde und daher eine Bindungswirkung nicht eintreten kann (das Finanzamt kann nicht eine als unrichtig erkannte Rechtsmeinung übernehmen). Eine unrichtige rechtliche Beurteilung ist in Fällen, in denen (wie hier) kein Ermessenspielraum besteht, vielmehr zwingend zu korrigieren. Dazu kommt, dass die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Steuerbarkeit (§ 26 Z 4 EStG) und Steuerfreiheit (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG) von Reisekosten ab 2008 geändert wurden und daher die Auskunft aus dem Jahr 1996 auch als obsolet zu beurteilen ist.“

Mit 1.8.2014 wurde ein Vorlagentrag gestellt.

Mit 28.8.2014 wurde der bereits rechtsgültig eingebrachte Vorlageantrag ergänzt: Hierbei wird ausgeführt, dass die Dienstnehmer über einen inländischen Wohnsitz iSd § 26 BAO verfügt haben. Zum Arbeitsort werde auf die Ausführungen in der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht verwiesen, die schon als Berufungsgründe vorgebracht wurden und

die vorgelegt werden, nachdem eine Entscheidung ergangen ist. Überdies wurde durch die Bf. angeboten, die Güter- und Forstwege gemeinsam mit der Finanzverwaltung zu „begehen“. In dieser Eingabe wurde überdies der Antrag gestellt, dass ein Senat entscheiden möge und dass eine mündliche Verhandlung abzuhalten sei.

Mit 15.6.2020 wurde das entsprechende Urteil vorgelegt (BVwG vom 9.10.2019, L510 2011177-1/7E). Das Verwaltungsgericht führte dazu aus, dass keiner der in § 3 Abs 1 lit 16b EStG zitierten Tatbestände vorliege, die eine steuer- und beitragsfreie Auszahlung auf Basis des Kollektivvertrags ermöglicht hätte. Und weiter: „war somit fest zu stellen, dass gegenständlich weder Tagesgelder noch Aufwandsatz gebührten“ (Seite 25 des Urteils); trotzdem bejahte es – dem Grunde nach aber begründungslos – einen kollektivvertraglichen Anspruch, ohne ihn allerdings näher zu beziffern.

Das Finanzamt Österreich betonte in seiner Stellungnahme zum Urteil des BVwG, dass kein Anspruch auf Taggeld bestehe, keine Dienstreise vorliege und auch der begünstigte Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 16 litb EStG 1988 nicht erfüllt werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. betreibt ein Holzschlägerungsunternehmen. Die bei ihr beschäftigten Waldarbeiter stammen vorwiegend aus dem EU-Ausland (Kroatien, Rumänien), fallweise auch aus Drittstaaten (Bosnien-Herzegowina, Türkei). Sie sind mit ihrem Wohnsitz in Österreich gemeldet, zumeist an der Betriebsstätte der Bf., in dem sich mehrere Arbeitnehmer eine Wohnung teilen. Die Arbeitnehmer werden idR ab April, angemeldet und im Spätherbst oder Anfang Winter wieder abgemeldet. Vereinbarter Arbeitsort war – laut Dienstzettel – Österreich (Wald). In nur untergeordnetem Ausmaß leben sie auch mit ihren Familien in Österreich. In der Regel werden Sie am Wochenbeginn mit – alten – Pritschenwägen an ihre Einsatzorte verbracht, das sind walddreiche Regionen in Österreich. Dazu ist es notwendig, tw auch unwegsames Gelände zu erreichen, fallweise auch per Fuß. IdR verbleiben Sie die Arbeitswoche an diesem Einsatzort und nächtigen in – vom Arbeitgeber angemieteten – Unterkünften. Am Freitag kehren sie wieder an ihren Wohnsitz zurück. Fallweise verbringen Sie ihre Wochenenden aber auch in Unterkünften in ihren Einsatzgebieten.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 26 Z 4 idF BGBl I 2009/135 und I 2010/111 entspricht der derzeit geltenden Fassung und lautet:

„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).“

§ 3 Abs 1 Z 16b EStG und lautet:

„Von der Einkommensteuer sind befreit:

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.

Erstreckt sich die Tätigkeit (zB eines Forstarbeiters) auf mehrere Orte kann bei entsprechender Regelmäßigkeit jeder dieser Orte als Dienstort angesehen werden bzw das gesamte Einsatzgebiet, worin diese Orte liegen als Dienstort zusammengefasst werden. Entsprechende Reisebewegungen wären nicht als Dienstreisen anzusehen; *Doralt* in

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 26, Rz 61/6. Soweit ersichtlich hat das Finanzamt – wohl entsprechend des Umstandes, dass es sich um große Waldgebiete in den jeweiligen politischen Gemeinden handelte - 5 Tage steuerfrei anerkannt, eine darüberhinausgehende Begünstigung im Sinne des § 3 Abs 1 Z 16b EStG aber abgelehnt. Entsteht in Folge der Anwendung des § 26 Z 4 EStG ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit, mit der Konsequenz von steuerpflichtigen Aufwandsentschädigungen, kann in weiterer Folge die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16 lit. b EStG geprüft werden.

Im Rahmen seines konkreten Beschwerdebegehrens (Beschwerdepunktes); begehrte der Bf. eine solche darüberhinausgehende Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG; dieser Einwand ist sohin durch das BFG zu prüfen. Da der Antrag auf Senatszuständigkeit und mündliche Verhandlung weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag gestellt wurde, war das Verfahren in einer Einzelrichterzuständigkeit ohne mündliche Verhandlung abzuführen; s dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 272 Rn 4 und § 274 Rn 4 mwN.

Im Rahmen seines Beschwerdepunktes betonte der Bf. dass die Arbeitnehmer nach dem Kollektivvertrag Anspruch auf Trennungsgelder hätten. Dieser Anspruch wurde mittlerweile vom BVerwG dem Grunde nach bejaht (BVwG 9.10.2019, L510 2011177-1/7E; rechtskräftig). Der Schluss, dass deswegen zwingend eine Steuerfreiheit zu bejahen sei, wie die Bf. vermeint, ist aber nach Ansicht des BFG rechtsirrig und zwar aus folgenden Gründen:

Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerfreiheit ist nämlich nicht nur die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung einer Reiseaufwandsentschädigung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift, sondern auch das Vorliegen einer in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 - taxativ- angeführten Tätigkeit; s dazu VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163-6 Rn 29.

Eine solche (steuerbegünstigende) Tätigkeit liegt aber, wie schon das BVwG in 9.10.2019, L510 2011177-1/7E betonte, gerade nicht vor: Holzschlägerungen im Forst, dh Waldbewirtschaftung, sind in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht genannt und deswegen nicht begünstigt. So ist nach dem Gesetzestext nur die steuerfreie Behandlung von Tagesgeldern für - Außendiensttätigkeit, - Fahrttätigkeit, - Baustellen- und Montagetätigkeit, - Arbeitskräfteüberlassung oder- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde sachlich gerechtfertigt.

Dies lässt sich nicht nur aus dem Gesetzestext selbst, sondern auch aus den Materialien im Zuge der Genese des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Reisekosten-Novelle 2007, BGBl I 2007/45) ableiten, wie noch zu zeigen sein wird. Allenfalls könnte aber, wie das BFG in einer anderen Entscheidung erwog, eine „Baustellentätigkeit“ vorliegen, weil es sich bei dieser Tätigkeit, wie das BFG betonte, um eine „*lokal umschriebene Tätigkeit*“ handle; BFG 25.7.2022, RV/5100055/2019: Das BFG teilt diese Ansicht im hier abzuführenden Verfahren allerdings nicht, weil eine solche Auslegung nach ho Auffassung schon mit dem bloßen Gesetzeswortlaut nicht in Einklang zu bringen ist; ... „*Baustellentätigkeit*“. Auch in den Materialien wird betont,

dass der Begriff „Baustellentätigkeit“ („nur“) Folgendes umfasse: „[...] Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. Übergabe fertiggestellter Anlagen.“; Bericht des Finanzausschusses, IA 220/A, 23. GP, S 3. Abgesehen davon, dass - soweit ersichtlich - bei der taxativen Aufzählung von Tätigkeiten nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 keine planwidrige Lücke erkennbar ist, die eine Analogie zuließe, sind Holzschlägerungen im Forst, dh Waldbewirtschaftung weder von der taxativen Aufzählung noch von der Erläuterung in den Materialien erfasst. Wenn eine bloße lokale Tätigkeit für eine Baustellentätigkeit schon ausreichen würde, wäre zB auch die Tätigkeit von Landarbeitern auf verschiedenen Feldern ebenso eine solche Tätigkeit und müsste deswegen dem Grunde nach ebenso begünstigt sein. Es wird aber nichts „errichtet“, es wird keine „Anlage“ erbaut oder eine bestehende Anlage repariert. Eine solche „Errichtung und Reparatur von Anlagen“ verlangt neben einer Anlage selbst eine gewisse beständige, an einem konkreten und relativ eng umfassten Ort zwingend verhaftende Tätigkeit. Dies ist aber gerade im Forst im Zuge der Waldbewirtschaftung nicht der Fall, an dem in gemeindeübergreifenden weitreichenden Wäldern an wechselnden Orten Bäume gefällt, gering bearbeitet und zum Transport fertiggemacht werden. Eine solche enge Verbindung zu einem ebenso eng umrissenen Ort wie bei einer Baustelle kann nicht erkannt werden. Zwar mag das BFG einräumen, dass es sich bei Holzschlägerungen um eine honette und durchaus sehr anstrengende Tätigkeit handelt; der Gesetzgeber möchte aber trotzdem keine Steuerfreiheit von Trennungsgeldern gewähren. So betrachtet bleibt es nach Ansicht des BFG auch gänzlich unerheblich, welche Bedeutung der Begriff eines „inländischen Familienwohnsitzes“ in einem Kollektivvertrag hat und ob es verfassungsrechtliche oder europarechtliche Verwerfungen (welcher Art auch immer) geben mag und zwar selbst dann, wenn ein Gericht das Bestehen eines solchen Anspruchs dem Grunde nach bejaht. Die Höhe des Anspruchs und für welche Arbeitnehmer dieser Anspruch im konkreten Verfahren besteht, hat das BVwG aber ohnehin nicht beantwortet.

Allenfalls könnte aber eine steuerbefreiende Wirkung erreicht werden, weil eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde ausgeübt wird. Auf den ersten Blick mag dies überzeugen, weil die Arbeitnehmer ja tatsächlich regelmäßig vorübergehend in einer anderen Gemeinde im Forst tätig werden. Doch auch dieses Argument ist nicht ersprießlich, weil nach dem Willen des Gesetzgebers diese Tätigkeit zuvor einen festen Einsatzort (Einsatzgebiet) verlangt, der – vorübergehend – verlassen wird, zB zu Schulungszwecken. Dieser feste Einsatzort (zB eine bestimmte Gemeinde oder ein bestimmter Waldbereich innerhalb einer Gemeinde), der verlassen wird um in einer anderen Gemeinde – vorübergehend – tätig zu sein, existiert aber nicht, weil der „feste“ Einsatzort das Bundesgebiet ist, allenfalls Gemeindegebiete wie das Finanzamt in der angefochtenen Entscheidung meint, in denen die Arbeitnehmer vorübergehend tätig werden und dieses Gebiet auch wieder verlassen. Einen festen und dauerhaften Einsatzort in einer Gemeinde, einen tatsächlichen und regelmäßigen und andauernden Mittelpunkt in einer Gemeinde gibt es

bei der Waldbewirtschaftung nicht. Sogar kann eine solche Gemeinde nicht und damit auch nicht „nur vorübergehend“ verlassen werden; vgl OLG Wien, 7 Ra 65/05p. Werden zB mit einem Arbeitnehmer zwei oder mehrere Dienstorte vereinbart, so bleibt es steuerlich ohne Folgen, wenn er seine Arbeit am weiteren Dienstort verrichtet; so schon UFS 1 3.2007, RV/0325-G/0; vgl BFG 14.3.2022, V/6100544/2016 mit Verweis auf Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a § 26, Rz 61/3 ff. Auch diese Gründe mögen der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen.

Soweit der Bf moniert, dass die ausbezahlten Tagegelder nicht anerkannt wurden, die für Arbeitsstätten bezahlt wurden, die nicht mehr als 120 km vom ständigen inländischen Wohnsitz entfernt waren, ist der Bf. insofern recht zu geben, dass Umstände wie zB konkrete Fahrtdauer, Reisehindernisse etc zu berücksichtigen wären. Es ist aber auch fest zu halten, dass es Sache der Bf. ist, alle Umstände und Beweismittel offenzulegen, um eine Steuerfreiheit zu lukrieren. Fahrtenbücher oder originäre Arbeitsaufzeichnungen sind nicht aktenkundig. Ebenso sind die konkreten Einsatzorte in den Wäldern (zB GPS-gestützt) der jeweiligen Gemeinde nicht aktenkundig. Konkrete Dauer der täglichen Arbeits-, Weg- und Fahrzeiten sind unbekannt. Es existieren lediglich „Stundenaufzeichnungen“ aus denen zumindest die jeweilige politische Gemeinde hervorgeht, die sich aber zuweilen über größere Waldgebiet erstreckt, sodass daraus der konkrete Arbeitsort des jeweiligen Arbeitnehmers nicht erkenn- oder ableitbar ist. So betrachtet kann auch dem Ansinnen der Bf. nicht entsprochen werden, die Güter- und Forstwege (gemeint wohl: in allen Gemeinden!) gemeinsam zu „begehen“. Es bleibt nämlich Sache der Bf. selbst Beweisvorsorge zu betreiben, um eine Steuerfreiheit zu lukrieren. Abgesehen davon sind die genauen Einsatzorte im Wald aber offenbar ohnehin unbekannt. Selbst wenn man somit einer Rechtsansicht des BFG in 25.7.2022, RV/5100055/2019 zuneigen sollte, dass nicht nur eine Baustellentätigkeit, sondern auch die Waldbewirtschaftung von § 3 Abs. 1 Z 16b EStG erfasst sein sollte, wäre die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, weil jegliche steuerliche Aufzeichnungen fehlen.

2.2. 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. Dass eine Tätigkeit im Forst, die Waldbewirtschaftung, nicht begünstigt ist, kann schon dem Gesetz (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG) entnommen werden. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt im Allgemeinen (in Ermangelung eines substantiierten Vorbringens zur Erforderlichkeit einer Lückenfüllung durch Analogie oder einer teleologischen Reduktion) dann nicht vor, wenn sich das Verwaltungsgericht in seiner Entscheidung auf einen eindeutigen Gesetzeswortlaut zu stützen vermag; VwGH 10.5.2023, Ro 2022/08/0010.

Salzburg, am 30. August 2023