

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch RA Mag. Thomas Fragner, Kepplingerstraße 2, 4100 Ottensheim, über die Beschwerden vom 27. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 31. August 2022 betreffend **Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2017 bis 2020** zu Recht:

I)

Die Beschwerden werden gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung wurden von der belangten Behörde am 27.04.2022 Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2017 bis 2020 erlassen. Seitens der belangten Behörde wurde die zwischen der BF und der Gewerkschaft Bauhilfsgewerbe, vertreten durch Herrn X, am 01.06.2017 abgeschlossene „Betriebsvereinbarung“ betreffend einen Anspruch auf ein Taggeld von € 2,20 pro Stunde nicht anerkannt, da die vorgelegte „Betriebsvereinbarung“ mit einem unzuständigen Organ abgeschlossen worden und daher rechtsunwirksam sei und nicht als lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 gelte.

Mit Schreiben vom 27.09.2022 brachte die BF Beschwerden gegen die angeführten Bescheide bei der belangten Behörde ein. Die Rechtsansicht der belangten Behörde basiere soweit ersichtlich ausschließlich auf den in einschlägigen Kommentaren zum ArbVG vertretenen Kommentarmeinungen und nicht auf einer gesicherten Judikatur. Mit der im Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe in § 14 Z 6 eingeräumten Vertretungsbefugnis setze sich die Behörde nicht auseinander. § 29 ArbVG enthalte eine Regelungslücke, die im Sinne der vertretenen Auffassung zu schließen gewesen wäre, dass in Betrieben, die die in § 29 leg.cit. genannten Institutionen nicht aufweisen würden, eine Vertretung durch die Gewerkschaft erfolgen könne, deren Mitglieder die Mitarbeiter des Unternehmens seien. Dafür spreche, dass § 26 EStG in Abs 5 Z 7 ohne von Betriebsvereinbarungen zu sprechen, Vereinbarungen auch dann gelten lasse, wenn sie innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt würden, wie auch bei der BF. Eine andere Interpretation würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen und auch die Erwerbsfreiheit unzulässig einschränken. Die Zulässigkeit von „Gruppenvereinbarungen“ für den individuellen Arbeitnehmer, die durch die mehrjährig einvernehmliche Übung zumindest schlüssig zustande gekommen seien, sei auch nicht in Erwägung gezogen worden. Mit Beschwerdeergänzungen vom 29.09.2022 wurde ergänzend vorgebracht, dass die belangte Behörde verfehlt davon ausgegangen sei, dass es bei der Anerkennung der Taggelder bzw Diäten nicht auf die Überschreitung einer Gemeindegrenze, sondern auf die Überschreitung einer Bezirksgrenze ankomme. Die dazu ins Treffen geführte Judikatur beziehe sich aber auf typische Fälle von Außendienstmitarbeitern, die im Sinne eines Gebietsvertreters oder eines für ein Gebiet fix zugeteilten Mitarbeiters tätig geworden seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.08.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab. Die BF sei im Bereich des Innenausbaus, Trockenbaus sowie im Bereich der Montage tätig. Für das Unternehmen gelte der Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe. Ein Betriebsrat für das geprüfte Unternehmen habe im Beschwerdezeitraum nicht existiert. Ab Mai 2016 seien von der BF Taggelder in Höhe von € 2,20/Stunde ausbezahlt worden. Das Taggeld sei in § 8A des Kollektivvertrages Bauhilfsgewerbe geregelt. Eine als „Betriebsvereinbarung“ bezeichnete Vereinbarung sei von der BF mit einem Vertreter der zuständigen Gewerkschaft Bauhilfsgewerbe mit 01.06.2017 abgeschlossen worden. In dieser Vereinbarung sei festgelegt worden, dass das Taggeld ab der 3. Arbeitsstunde je weitere geleistete Stunde € 2,20 betrage. Auf Grund dieser Vereinbarung seien von der BF € 2,20/Stunde als Taggeld an die Dienstnehmer steuerfrei ausbezahlt worden.

Voraussetzung für eine Steuerbefreiung gem. § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 von als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlten Tagesgeldern sei u.a. die Zahlungsverpflichtung des Arbeitgebers aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gem. § 68 Abs 5 Z 1 bis Z 6 EStG 1988. Für die Zahlungsverpflichtung des Arbeitgebers komme § 68 Abs 5 Z 5 EStG 1988 in Frage:

- auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind

Im Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe sei das Taggeld in § 8A geregelt, wobei seit 01.05.2016 der Arbeitnehmer auch ohne Betriebsvereinbarung bei einem Einsatz von mehr als 3 Stunden auf Baustellen außerhalb des ständig ortsfesten Betriebes und täglicher Rückkehr an seinen Wohnort Anspruch auf Taggeld habe und das Taggeld durch eine Betriebsvereinbarung im Rahmen der einkommensteuerlichen Bestimmungen erhöht werden könne.

Betriebsvereinbarungen seien schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat (Betriebsausschuss, Zentralbetriebsrat, Konzernvertretung) andererseits in Angelegenheiten abgeschlossen werden könnten, deren Regelung durch Gesetz oder Kollektivvertrag der Betriebsvereinbarung vorbehalten sei (§ 29 ArbVG). Wesensmerkmale seien demnach die Schriftform, das Vorliegen einer Vereinbarung sowie eine gewisse Qualifikation der Abschlussparteien. Als Vertragspartner einer Betriebsvereinbarung würden einander der Betriebsinhaber (Unternehmensinhaber) und die Belegschaft des Betriebs (Arbeitnehmer-Gruppe eines Betriebs; Belegschaft eines aus mehreren Betrieben bestehenden Unternehmens bzw aus mehreren Unternehmen bestehenden Konzerns) gegenüberstehen.

Beim Abschluss einer Betriebsvereinbarung handle es sich um die Ausübung eines Mitbestimmungsrechts, dessen Träger die Belegschaft sei. Abgeschlossen werde die Betriebsvereinbarung arbeitnehmerseitig jedoch nicht von der Belegschaft selbst, sondern vom jeweilig zuständigen Belegschaftsvertretungsorgan als ihrem direkten Stellvertreter. Dieses vertrete nicht die einzelnen Arbeitnehmer, sondern jeweils die gesamte vertretene Belegschaft bzw den entsprechenden Teil der Belegschaft, so dass es insoweit keine Außenseiter gebe. Im Betriebsvereinbarungsrecht sei, anders als im Kollektivvertragsrecht, die Frage der Fähigkeit zum Abschluss einer Vereinbarung gesetzlich nicht gesondert geregelt. Dies sei rechtlich insoweit unproblematisch, als auf betrieblicher Ebene nur gesetzlich geregelten

Interessenvertretungen, also den Organen der Belegschaft, nach § 38 die Aufgabe zukomme, die wirtschaftlichen, sozialen, gesundheitlichen und kulturellen Interessen der Arbeitnehmer im Betrieb wahrzunehmen. In der Folge könnten auch nur diese die Ausübung der

Mitbestimmungsrechte der Belegschaft wahrnehmen und komme nur diesen die Fähigkeit zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung zu. Freiwillige Vertretungsorgane, so wie auf

„überbetrieblicher“ Ebene arbeitnehmerseitig etwa die Gewerkschaften, denen eine entsprechende Fähigkeit zum Abschluss einer Vereinbarung erst verliehen werden müsste,

würden hier nicht existieren (siehe Fördermayr in Jabornegg/Resch, ArbVG § 29, Stand 1.4.2020). Die Begründung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der normativen Wirkung

von Bestimmungen in Betriebsvereinbarungen sei im Zusammenhang mit

Betriebsvereinbarungen einfacher möglich als bei Kollektivverträgen. Die Unterworfenen des normativen Teils der Betriebsvereinbarung würden nicht durch eine überbetriebliche

Interessenvertretung repräsentiert, deren Mitglied sie möglicherweise nicht seien, sondern die Belegschaft sei selbst Partner der Betriebsvereinbarung. Überdies könnten

Betriebsvereinbarungen bloß relativ zwingende Wirkung entfalten, es seien keine Außenseiter möglich und die Regelungsbefugnisse seien in Gesetz und Kollektivvertrag klar bestimmt.

Die gegenständliche Vereinbarung vom 01.06.2017 sei Grundlage für die Taggelder, die steuerfrei ausbezahlt worden seien, gewesen. Freiwillige Vertretungsorgane wie die Gewerkschaften, die auf „überbetrieblicher“ Ebene die Arbeitnehmer vertreten würden, werde eine entsprechende Fähigkeit zum Abschluss einer solchen Vereinbarung - wie oben erwähnt - nicht zuerkannt. Schließe daher auf Seiten der Belegschaft ein unzuständiges Organ eine Vereinbarung ab, so handle es sich um keine Betriebsvereinbarung iSd §§ 29 ff (siehe Fördermayr in Jabornegg/Resch, ArbVG § 29, Stand 1.4.2020). Als zuständiges Belegschaftsorgan iSd § 29 ArbVG würden Betriebsrat, Betriebsausschuss, Zentralbetriebsrat und Konzernvertretung in Frage kommen. Ohne Belegschaftsorgan, das heißt in nicht betriebsratspflichtigen Betrieben oder dann, wenn die Belegschaft keinen Betriebsrat gewählt habe, sei der Abschluss einer Betriebsvereinbarung von vorneherein unmöglich. Sei ein solcher für die gültige Regelung einer Materie notwendig - dies sei etwa im Bereich des § 96 ArbVG (Zustimmungspflichtige Maßnahmen durch Betriebsrat) und im Arbeitszeitrecht der Fall -, so sei die schriftliche Einigung des Betriebsinhabers mit jedem einzelnen Arbeitnehmer im Allgemeinen rechtlich unerheblich und könne eine Betriebsvereinbarung im technischen Sinn nicht ersetzen (vgl. Reissner in Neumayr/Reissner, ZellKomm³ § 29 ArbVG, Stand 1.1.2018, Rz 11). § 29 ArbVG regle, dass Betriebsvereinbarungen, Vereinbarungen zwischen dem Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat andererseits seien, welche über Angelegenheiten abgeschlossen würden, welche entweder vom Gesetz selbst oder vom Kollektivvertrag den BV-Parteien zugewiesen worden seien. Das Wort „Angelegenheiten“ umfasse dabei nicht die eigentliche Legitimation zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung. Schließe daher auf Seiten der Belegschaft ein unzuständiges Organ eine Vereinbarung ab, so handle es sich um keine Betriebsvereinbarung iSd §§ 29 ff. Ein Abschluss einer Betriebsvereinbarung sei nur zulässig, wenn das für den Abschluss der Betriebsvereinbarung nach dem Gesetz zuständige Organ im Betrieb eingerichtet sei. Die Belegschaft habe keine Möglichkeit, anstelle der gesetzlich vorgesehenen Belegschaftsvertretungsorgane, gewillkürte Vertreter zu bestellen, die in der Folge befugt wären, eine Betriebsvereinbarung abzuschließen. Die BV- Parteien dürften ihre Regelungsbefugnis auch nicht weitergeben. In Zusammenschau mit dem Gebot der Schriftform ergebe sich auch, dass die Betriebsvereinbarung von den Betriebspartnern (Betriebsinhaber bzw dessen befugter Vertreter, Vorsitzender des zuständigen Belegschaftsorgans) ordnungsgemäß unterzeichnet werden müsse. Die Unterschriften dritter Personen - zB von Funktionären der Gewerkschaft oder eines AG- Verbandes - seien vom ArbVG und anderen Ermächtigungsgesetzen nicht vorgesehen und daher im Allgemeinen rechtlich unerheblich. Im beschwerdegegenständlichen Fall sei eine Betriebsvereinbarung somit nicht zustande gekommen.

Zum Beschwerdevorbringen, wonach sich die Behörde nicht mit der in § 14 Z 6 eingeräumten Vertretungsbefugnis im Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe („*Sofern im Betrieb kein*

Betriebsrat vorhanden ist, tritt an dessen Stelle die zuständige Gewerkschaft.“) werde festgehalten, dass nach dem Stufenbau der Rechtsordnung der Kollektivvertrag im Stufenbau unter dem Gesetz stehe. Wenn nun ein Kollektivvertrag den Begriff Betriebsvereinbarung dergestalt undefiniere, dass er Vereinbarungen zwischen dem Betriebsinhaber und der Gewerkschaft selbst als „Betriebsvereinbarung“ ansehe, so widerspreche dies nach dem Gesetzeswortlaut zur Begriffsbestimmung einer Betriebsvereinbarung. Eine derartige Delegation sei im Gesetz nicht vorgesehen. Es liege ein zivilrechtlicher Vertrag zwischen Gewerkschaft und Betriebsinhaber vor. Soweit aus diesem Vertrag den Arbeitnehmern arbeitsrechtliche Ansprüche erwachsen würden, die sie ohne diesen Vertrag gar nicht hätten (somit also begünstigend wirkten), liege ein Vertrag zugunsten Dritter (zugunsten des Arbeitnehmers) nach § 881 ABGB vor. Arbeitsrechtliche Ansprüche könnten somit daraus durchaus den Arbeitnehmern erwachsen, jedoch handle es sich hierbei nicht um eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988. Innerbetriebliche Vereinbarungen könnten nur dann Basis für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern sein, wenn weder auf Seiten des Arbeitgebers ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil noch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl (mindestens fünf, nicht zur Familie des Arbeitgebers gehörende volljährige Arbeitnehmer) für die Wahl eines Betriebsrates gegeben seien. Diese innerbetrieblichen Vereinbarungen würden ihre Gültigkeit verlieren, wenn die für die Bildung eines Betriebsrates erforderliche Anzahl der Arbeitnehmer (§ 40 Abs 1 ArbVG) erreicht werde. In diesem Fall sei ein Betriebsrat zu wählen und eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, um die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 in Anspruch nehmen zu können. Für einen von § 68 Abs 5 Z 6 EStG 1988 erfassten Fall, dass eine Betriebsvereinbarung nicht abgeschlossen werden könne, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden könne, sei nur dann von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliege. Innerbetriebliche Vereinbarungen mit allen oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern seien nicht vom Verweis des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 umfasst (vgl BFG 11.4.2023, RV/5101424/2019). Da sowohl ein kollektivvertragsfähiger Vertragsteil auf Seiten des Arbeitgebers als auch die erforderliche Arbeitnehmeranzahl für das Zustandekommen eines Betriebsrates bereits für den Beschwerdezeitraum gegeben gewesen sei, könne eine innerbetriebliche Vereinbarung keine Basis für die steuerfreie Auszahlung von Taggeldern sein.

Zum Vorbringen, wonach die Behörde verfehlt davon ausgegangen wäre, dass es bei den Taggeldern bzw. Diäten nicht auf die Überschreitung einer Gemeindegrenze sondern auf die Überschreitung einer Bezirksgrenze ankomme, werde festgehalten, dass die in der Beschwerdeergänzung angeführte Judikatur nicht näher genannt werde. Mittelpunkt der Tätigkeit könne nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die in ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen würden, würden daher in diesem Einsatzgebiet (Zielgebiet) einen Mittelpunkt der Tätigkeit begründen (vgl VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Ein Einsatzgebiet

könne sich auf einen politischen Bezirk und an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken. Bei Reisen außerhalb des Einsatzgebietes würden die Bestimmungen über einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an einem Einsatzort gelten. Mit dem Tagesgeld solle der vom Gesetzgeber mit einer Dienstreise in typischer Betrachtungsweise vermutete Verpflegungsmehraufwand abgegolten werden (zB E 27.6.1989, 88/14/0197, 1989, 454 und E 20.11.1996, 96/15/0097; E 22.2.2000, 99/14/0082); es diene nicht dazu, den gesamten Verpflegungsaufwand abzugelten (siehe dazu Doralt, ÖStZ 1987, 231). Von einem erhöhten Verpflegungsaufwand sei allgemein dann auszugehen, wenn noch keine Kenntnis über die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten bestehe (vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 26 Rz 91, Stand 1.2.2021). Steuerfreie Tagesgelder würden dann nicht mehr zustehen, wenn durch das wiederkehrende Aufsuchen eines bestimmten Einsatzortes ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde, an dem nach der typisierenden Betrachtungsweise des Verwaltungsgerichtshofes aufgrund der bereits erworbenen Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten kein Mehraufwand mehr gegeben sei. Bei Personen, die regelmäßig - d.h. ständig - ein ihnen zugewiesenes Gebiet bereisen würden, könne der Einsatzort aber auch ein größeres Gebiet (Zielgebiet) sein; er könne aber maximal einen politischen Bezirk und an diesen angrenzende Bezirke umfassen. Die Dienstnehmer der BF würden regelmäßig ein konkret zugewiesenes Gebiet bereisen. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wo ein Einsatzgebiet sich nicht nur auf einen politischen Bezirk, sondern auch an diesen Bezirk angrenzende Bezirke erstrecken könne, sei daher davon auszugehen, dass den Dienstnehmern, die regelmäßig im Gebiet mehrerer politischer Bezirke tätig würden, die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten in ihrem jeweiligen Einsatzgebiet ausreichend vertraut seien. Die jeweiligen Bezirke würden einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit der Dienstnehmer darstellen. Die ausbezahlten Tagesgelder seien daher durch für die einzelnen Dienstnehmer für den jeweiligen Bezirk und die daran angrenzenden Bezirke nicht als steuerfrei anerkannt worden.

Mit Schreiben vom 22.09.2023 wurde von der BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht. Hinsichtlich der Begründung wurde auf das Vorbringen in den Beschwerden vom 27.09.2022 sowie den Beschwerdeergänzungen vom 29.09.2022 verwiesen. Hervorgehoben wurde, dass unter Hinweis auf die vorgelegte Betriebsvereinbarung über die Genehmigung der „Betriebsvereinbarung“ vom 01.06.2017 gem. § 1016 ABGB ursprünglich unwirksame Vereinbarungen nachträglich rückwirkend genehmigt werden könnten. Das sei auch dann möglich, wenn im Zeitpunkt der unwirksamen Vereinbarung der unwirksam Vertretene (hier die Belegschaft in Form des Betriebsrates) noch gar nicht existent gewesen sei, die Genehmigung wirke zurück. Geschäfte, die von einem unzuständigen Organ geschlossen würden, seien bis zu deren nachträglicher Genehmigung nur schwebend unwirksam.

Am 25.10.2023 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht wurde von der belangten Behörde zur Frage der rückwirkenden Genehmigung der „Betriebsvereinbarung“ vom 01.06.2017 ausgeführt, dass im

Steuerrecht rückwirkende Vereinbarungen nur im Falle einer ausdrücklichen Regelung maßgebend (zB Umgründungen) seien. Rückwirkende Rechtsgeschäfte seien ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 07.05.2024 wurde die BF aufgefordert, zu den vom Bundesfinanzgericht in diesem Beschluss getätigten rechtlichen Ausführungen abzugeben bzw das Beschwerdebegehren in Hinblick auf den Mittelpunkt der Tätigkeit der Dienstnehmer (Ort (politische Gemeinde) bzw mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet) zu konkretisieren.

Mit Email vom 01.07.2024 wurde vom rechtlichen Vertreter der BF eine Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Das Beschwerdevorbringen zur Zulässigkeit von Gruppenvereinbarungen werde nicht mehr aufrechterhalten. Zum Punkt „Anerkennung der Taggelder bzw Diäten bei Überschreitung einer Gemeindegrenze bzw Bezirksgrenze“ werde das bisherige Vorbringen aufrechterhalten und darauf hingewiesen, dass nach Ansicht der BF der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht allein dadurch bestimmt werden könne, dass Tätigkeiten, wie die vom Unternehmen der BF ausgeübte, regelmäßig an einem oder mehreren Orten stattfinden, nach der Diktion der Behörde "bereist" würden. Die Entscheidung über den Mittelpunkt der Tätigkeit sei stets vom Einzelfall abhängig, weil in Städten oder Ortschaften mit großem Gemeindegebiet auch bei mehrfachem Einsatz die bloße Häufigkeit nicht gleich bedeute, dass sich der Dienstnehmer nach Überwindung einer gewissen Phase der Orientierung außerhalb seines Wohnsitzes oder des Betriebsmittelpunktes wie zu Hause oder in häuslicher Umgebung verköstigen könne. So könne der Dienstnehmer im Gebiet einer Stadt nicht jedes Mal zu jener Stelle zufahren, die er zu genannten Zwecken zurückliegend aufgesucht habe, wenn sich die Baustelle ganz woanders im Stadtgebiet befinde. Das könnte für den Dienstnehmer bedeuten, dass er seine Pausen damit verbringe, durch das Einsatzgebiet zu fahren, um zu jener Stelle zu gelangen, die er bei früherer Beschäftigung als günstige Versorgungsstelle erkannt habe, anstelle seine Pausen zur Erholung zu nutzen. Zum Punkt 3 (Gem § 1016 ABGB könnten ursprünglich unwirksame Vereinbarungen nachträglich rückwirkend genehmigt werden.) halte die BF ebenso ihren bisherigen Standpunkt vollinhaltlich aufrecht. Die im Bezug habenden Beschluss aufgezeigte Judikatur sei für den vorliegenden Fall nicht anwendbar, weil der Sachverhalt anders gelagert sei. Vorliegend sei nicht erstmalig eine Vereinbarung mit steuerlicher Rückwirkung geschlossen worden, wie in der zitierten Entscheidung VwGH 27.09.2000, 97/14/0047. Dort sei im letzten Monat des Geschäftsjahres eine stille Beteiligung am Verlust für das gesamte Geschäftsjahr rückwirkend vereinbart worden. Vorliegend sei eine zwar auf einer Seite von einem Vertreter ohne Vertretungsmacht geschlossene, in der Folge aber von den scheinbar Vertretenen dauerhaft akzeptierte, Vereinbarung nachträglich formell saniert worden, die also materiell so von Anfang an gewollt gewesen sei.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 02.07.2024 wurde die Eingabe der BF vom 01.07.2024 der belangten Behörde zur Kenntnisnahme weitergeleitet und dieser Gelegenheit gegeben, diesbezüglich eine allfällige Replik abzugeben.

Mit Schreiben des rechtlichen Vertreters der BF vom 09.07.2024 wurde von der BF mitgeteilt, dass die Einwendungen zum Beschwerdepunkt „Anerkennung der Taggelder bzw Diäten bei Überschreitung einer Gemeindegrenze bzw Bezirksgrenze“ nicht mehr aufrechterhalten würden.

Mit Schreiben des rechtlichen Vertreters der BF vom 23.07.2024 wurde die per Email vom 01.07.2024 übermittelte Stellungnahme nochmals in Schriftform (postalisch) beim Bundesfinanzgericht eingereicht. Mit dieser Stellungnahme vom 23.07.2024 wurde auch der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf Entscheidung durch einen Senat zurückgezogen.

Die Eingaben der BF vom 09.07.2024 und 23.07.2024 wurden der belangten Behörde vom Bundesfinanzgericht mittels Email vom 07.08.2024 zur Kenntnisnahme weitergeleitet.

Seitens der belangten Behörde wurde mit Schreiben vom 09.08.2024 auf eine weitere Stellungnahme verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die BF ist im Bereich des Innenausbaus, Trockenbaus sowie im Bereich der Montage tätig. Für das Unternehmen gilt der Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe. Bei der BF war im Beschwerdezeitraum (2017 bis 2020) kein Betriebsrat installiert.

Die BF schloss am 01.06.2017 eine als „Betriebsvereinbarung“ bezeichnete Vereinbarung mit einem Vertreter der zuständigen Gewerkschaft Bauhilfsgewerbe ab. In dieser Vereinbarung wurde festgelegt, dass das Taggeld ab der 3. Arbeitsstunde je weitere geleistete Stunde € 2,20 beträgt. Auf Grund dieser Vereinbarung wurden von der BF € 2,20/Stunde als Taggeld an die Dienstnehmer steuerfrei ausbezahlt.

Am 15.09.2022 konstituierte sich bei der BF ein Betriebsrat.

Am 15.09.2022 schloss die BF mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung:

„Laut Kollektivvertrag „Bauhilfsgewerbe“

§ 8A I) Taggeld bei täglicher Rückkehr

Abgeschlossen zwischen der Geschäftsführung der BF, Herrn W und dem Betriebsrat, vertreten durch die Vorsitzende Frau L.

Bezugnehmend auf § 8 Abs 4 wird vereinbart, dass das Taggeld dem Rahmen der einkommensteuerlichen Bestimmungen angepasst wird. Erfolgt der Arbeitsantritt vom ständigen ortsfesten Betrieb bzw Wohnort gemäß Z2 des Arbeitnehmers, so hat dieser Anspruch auf Taggeld, sofern der Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers auf Baustellen außerhalb des ständigen ortsfesten Betriebes eingesetzt wird und täglich an seinen Wohnort zurückkehrt.

Das Taggeld beträgt bei einer Arbeitszeit von mehr als 3 Stunden je geleisteter Stunde 2,20 Euro, aber mindestens den Anspruch laut Regelung im zuständigen Kollektivvertrag Bauhilfsgewerbe/Taggeld.“

„Die BF und der Betriebsrat halten übereinstimmend fest, dass die Abrechnung der Taggelder seit der Vereinbarung vom 01.06.2017 in der dort beschriebenen Weise erfolgt ist. Beide Vertragsparteien, insbesondere der Betriebsrat in Repräsentation der Unternehmensbelegschaft, genehmigen die Vereinbarung vom 01.06.2017 hiermit ausdrücklich und auch die in ihrem Sinn seither erfolgte Abrechnung der Taggelder.“

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten (Urkunden) bzw dem diesbezüglich übereinstimmenden Parteivorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

§ 29 ArbVG lautet:

„Betriebsvereinbarungen sind schriftliche Vereinbarungen, die vom Betriebsinhaber einerseits und dem Betriebsrat (Betriebsausschuß, Zentralbetriebsrat, Konzernvertretung) andererseits in Angelegenheiten abgeschlossen werden, deren Regelung durch Gesetz oder Kollektivvertrag der Betriebsvereinbarung vorbehalten ist.“

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (vgl ErläutRV 840 BlgNR 13. GP 66) sind Betriebsvereinbarungen im Sinne des Gesetzes nicht möglich, wenn keine Betriebsräte errichtet werden, weil die Belegschaft ausschließlich durch die gesetzlich vorgesehenen Organe vertreten wird.

Auch nach der Literatur ist der Abschluss einer Betriebsvereinbarung nur zulässig, wenn das für den Abschluss der Betriebsvereinbarung zuständige Organ im Betrieb eingerichtet ist. Die Belegschaft hat keine Möglichkeit, anstelle der gesetzlich vorgesehenen Belegschaftsvertretungsorgane, gewillkürte Vertreter zu bestellen, die in der Folge befugt wären, eine Betriebsvereinbarung abzuschließen (vgl Jabornegg/Resch, ArbVG § 29, Rz 63; Kietaihl in Tomandl, ArbVG § 29 Rz 8 bzw zur vergleichbaren Regelung nach dem BRG 1947 bereits OGH 16. 7. 1954, 4 Ob 210/53 Arb 6043).

Die von der BF am 01.06.2017 mit einem Vertreter der zuständigen Gewerkschaft Bauhilfsgewerbe abgeschlossene und als „Betriebsvereinbarung“ bezeichnete Vereinbarung stellt somit keine gültige Betriebsvereinbarung dar.

Strittig ist im gegenständlichen Fall – aufgrund der Einschränkung des Beschwerdebegehrens mit Eingaben der BF vom 09.07.2024 und 23.07.2024 – nur die Frage, ob die von der BF mit dem Betriebsrat am 15.09.2022 geschlossene Betriebsvereinbarung, mit welcher die Vereinbarung vom 01.06.2017 und auch die in ihrem Sinn seither erfolgte Abrechnung der Taggelder ausdrücklich genehmigt wurde, steuerrechtlich für den Beschwerdezeitraum anzuerkennen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen. Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden (vgl etwa VwGH vom 26.02.1981,

Zl. 439/80 und Zl. 1307/80; VwGH vom 07.02.1990, Zl. 88/13/0241, Slg. 6479 F; VwGH 15.07.1998, 96/13/0039; VwGH 25.03.1999, 96/15/0079; VwGH 25.05.2000, 2000/16/0066; VwGH 16.09.2003, 99/14/0324; VwGH 27.09.2000, 97/14/0047; VwGH 26.01.2011, 2007/13/0084).

Diese Unbeachtlichkeit rückwirkender Rechtsgeschäfte vertrat der Gerichtshof auch in Fällen, in denen ein steuerrelevanter Sachverhalt nachträglich geändert wurde. Der Verwaltungsgerichtshof verwies auf die österreichische steuerrechtliche Literatur, wonach privatrechtliche Vereinbarungen auch innerhalb eines Geschäftsjahres grundsätzlich abgabenrechtlich keine rückwirkende Bedeutung haben könnten (vgl VwGH vom 03.05.1983, Zl. 82/14/0277).

Das Steuerrecht knüpft an die tatsächlichen (zumeist wirtschaftlichen) Gegebenheiten und Vorgänge an. Diese können, einmal eingetreten, nicht ungeschehen gemacht werden (so schon BFH 17. 1. 1985 BStBl 1985 II 291). Durch eine Rückbeziehung eines Ereignisses auf frühere Zeiträume und Zeitpunkte vermag das Steuerschuldverhältnis aber auch nicht (rückwirkend) begründet zu werden, weil in der Zeit, auf die zurückbezogen wird, der Sachverhalt nicht konkretisiert war. Rückwirkende Geschäfte, die einen bis dahin bestehenden Rechts- oder Tatsachenzustand beseitigen (ungeschehen machen) sollen oder eine bis dahin nicht existente Rechts- oder Tatsachenlage begründen sollen, sind aus den dargelegten Gründen – selbst wenn Rückbeziehungen zivil- bzw unternehmensrechtlich zulässig und bedeutsam sein können – für den Bereich des Steuerrechtes grundsätzlich nicht anzuerkennen (Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First^{2.09} (2024) § 4 BAO Rz 34 mit Verweis auf VwGH 3. 5. 1983, 82/14/0277 und VwGH 15. 12. 1987, 87/14/0163).

Zum Beschwerdevorbringen, wonach ursprünglich unwirksame Vereinbarungen gem. § 1016 ABGB nachträglich rückwirkend genehmigt werden könnten, kann daher im Hinblick auf die oben angeführte Judikatur festgehalten werden, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen handelsrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes grundsätzlich nicht anzuerkennen sind.

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst durchbricht diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (vgl VwGH 25.01.1995, 93/15/0027; VwGH 02.07.2021, Ra 2019/13/0088).

Daher kann der Abgabensanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte, im gegenständlichen Fall durch die von der BF mit dem Betriebsrat am 15.09.2022 geschlossene Betriebsvereinbarung, mit welcher die Vereinbarung vom 01.06.2017 und auch die in ihrem Sinn seither erfolgte Abrechnung der Taggelder ausdrücklich genehmigt wurde, nicht zum Wegfall gebracht werden.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 1. Oktober 2024