

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***14***, ***43***, vertreten durch ***12***, ***14***, ***43***, und ***45***, ***46***, ***47***, über die Beschwerde vom 27. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 26. Jänner 2018 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2016, Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2013 bis 2016, sowie Säumniszuschläge Haftung Lohnsteuer 2013 bis 2016 und Säumniszuschläge Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 sowie über die Beschwerde vom 30. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***2*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 5. November 2018 betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2017, Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2017, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2017, sowie Säumniszuschlag betreffend Haftung für Lohnsteuer 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. Oktober 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***16*** Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer 2013 bis 2017, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2017 werden wie folgt abgeändert:

Haftung für Lohnsteuer 2013: € 90.951,32 (angefochtener Bescheid: € 102.043,41)
Haftung für Lohnsteuer 2014: € 77.372,64 (angefochtener Bescheid: € 87.597,90)
Haftung für Lohnsteuer 2015: € 74.464,27 (angefochtener Bescheid: € 84.215,70)
Haftung für Lohnsteuer 2016: € 62.203,13 (angefochtener Bescheid: € 75.245,75)
Haftung für Lohnsteuer 2017: € 6.548,30 (angefochtener Bescheid: € 7.550,87)

Jahr	2013
Bemessungsgrundlage	€ 1.684.180,93
Dienstgeberbeitrag	€ 75.788,14
bisher festgesetzt	€ 77.451,96
Gutschrift	€ 1.663,82
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 6.063,05
bisher festgesetzt	€ 6.196,15
Gutschrift	€ 133,31
Jahr	2014
Bemessungsgrundlage	€ 1.523.718,80
Dienstgeberbeitrag	€ 68.567,35
bisher festgesetzt	€ 70.101,14
Gutschrift	€ 1.533,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.485,39
bisher festgesetzt	€ 5.608,09
Gutschrift	€ 122,70
Jahr	2015
Bemessungsgrundlage	€ 1.544.339,33
Dienstgeberbeitrag	€ 69.495,27
bisher festgesetzt	€ 70.957,99
Gutschrift	€ 1.462,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.559,62
bisher festgesetzt	€ 5.676,64

Gutschrift	€ 117,02
Jahr	2016
Bemessungsgrundlage	€ 1.592.784,52
Dienstgeberbeitrag	€ 71.675,30
bisher festgesetzt	€ 74.022,98
Gutschrift	€ 2.347,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.734,02
bisher festgesetzt	€ 5.921,84
Gutschrift	€ 187,82
Jahr	2017
Bemessungsgrundlage	€ 248.944,89
Dienstgeberbeitrag	€ 10.206,74
bisher festgesetzt	€ 10.371,16
Gutschrift	€ 164,42
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 896,20
bisher festgesetzt	€ 910,64
Gutschrift	€ 14,44

Die angefochtenen Bescheide betreffend Säumniszuschläge Haftung Lohnsteuer 2013 bis 2017 sowie Säumniszuschläge Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 werden aufgehoben.

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

1.1 Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand in den Jahren 2016 bis Anfang 2018 durch das Finanzamt ***2*** zu AB.Nr. ***1*** 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 4.770,- (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 ****2**** 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 ***13***, ***14***, 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 ***17*** 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 ***17*** entscheiden, ob die jeweiligen Arbeiter wieder in dasselbe Forstgebiet oder in ein anderes entsendet werden.

In rechtlicher Hinsicht hat sich die Beschwerde gegen die Nichtanwendung des § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für Forstunternehmen für die von der Bf. ausbezahlten Diäten an die Dienstnehmer gerichtet, weil diese Bestimmung, die auf einen inländischen Familienwohnsitz der Arbeitnehmer abstellt, gleichheitswidrig bzw. unionsrechtswidrig – wobei diesbezüglich auf Art 45 Abs. 2 AEUV, Art 15 Abs. 2 der GRC sowie Art 7 Abs. 1 und Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5.4.2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union Bezug genommen wurde - wäre. Zu den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde wird auf die S. 8 und 10 ff. des Erkenntnisses vom 22. Juli 2022, RV/5100647/2018, verwiesen. Zusammenfassend wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass der Anwendungsvorrang des Unionsrechts zur Folge hätte, dass die belangte Behörde aus europarechtlicher Hinsicht verpflichtet gewesen wäre, § 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.

Auch würde den angefochtenen Bescheiden eine unrichtige rechtliche Beurteilung betreffend die Auslegung des anwendbaren Kollektivvertrages zugrunde liegen. Auch dieses Vorbringen wurde in der Beschwerde begründet und wird diesbezüglich auf die S. 9 f. des Erkenntnisses vom 22. Juli 2022, RV/5100647/2018, verwiesen.

Ferner wird in der Beschwerde auch vorgebracht, dass 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 eine verbotene Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Eigentumsfreiheit aufgrund Diskriminierung im Sinne des Art 14 EMRK iVm Art. 1 1. ZP EMRK darstellen würde (vgl. S. 13 ff. des Erkenntnisses vom 22. Juli 2022, RV/5100647/2018).

Zur Anwendbarkeit der Regelung des § 26 Z 4 EStG 1988 auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt wird in der Beschwerde die Ansicht vertreten, dass Fahrten der Forstarbeiter in die einzelnen Forstgebiete im Auftrag des Arbeitgebers Dienstreisen iSd § 26 Z 4 EStG darstellen würden. 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. 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.

1.4 Mit Vorlagebericht vom 19. April 2018 legte das Finanzamt ***2*** 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 ***2*** 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 Auslagenersätze

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 könne daher nicht von der Anwendbarkeit des zweiten Reisetatbestandes des § 26 Z 4 EStG 1988 ausgegangen werden. Die Beurteilung der gewährten Reisekostenersätze hätte daher nach Maßgabe des ersten Reisetatbestandes zu erfolgen.

Verfügen die Arbeitnehmer im Inland über eine Unterkunft, wäre 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 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, würde im Sinne der o.a. Judikatur des VwGH der zweite Reisetatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 zum Tragen kommen.

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 befasst 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 ***18*** 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 Im Jahr 2018 fand eine weitere Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt, die die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2017 betroffen hat und wurde betreffend die von der Bf. an die Forstarbeiter im Jahr 2017 nicht der Lohnsteuer sowie dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfenen Auslösen (Diäten) sowie Auslösen Nacht von einer entsprechenden Steuerpflicht im gleichen Umfang ausgegangen wie bei der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2013 bis 2016. Am 5.11.2018 wurden diesen Prüfungsfeststellungen entsprechende Bescheide (Lohnsteuerhaftung gem. § 82 EStG 1988; Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag; Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuerhaftung) für 2017 erlassen. Gegen diese Bescheide wurde am 30.11.2018 fristgerecht Beschwerde erhoben, die inhaltlich - nur die Höhe der begehrten Änderungen ist unterschiedlich – der Beschwerde, die unter Punkt 1.3 dargestellt ist, entspricht. Auch diese Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 7.1.2019 ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Folgenden wird auf dieses Beschwerdeverfahren nicht mehr gesondert eingegangen, weil die von den Parteien erstatteten Vorbringen zur Beschwerde für die Jahre 2013 bis 2016 gleichermaßen für dieses Beschwerdeverfahren gelten.

1.6 Mit am 15. März 2019 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben erfolgte durch die Bf. eine Ergänzung der eingebrachten Beschwerde dahingehend, dass am 18.2.2019 die Kollektivvertragsverhandlungen 2019 für die gewerblichen Forstunternehmer abgeschlossen worden wären, wobei mit der Gewerkschaft ***18*** unter anderem die Vereinbarung einer zeitgemäßen, europarechtskonformen KV-Regelung für Reiseaufwandsentschädigungen vereinbart worden wäre, die ein steuerfreies Auszahlen von Tag- und Nächtigungsgeldern ermöglichen würde. Seitens der Kollektivvertragspartner wäre daher die Ansicht der Bf. in der Beschwerde hinsichtlich der Unionsrechtswidrigkeit der Regelung in § 5 des alten Kollektivvertrages anerkannt und diese Bestimmung gänzlich neu gefasst worden.

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.

1.7 Mit Beschluss vom 29.6.2021 wurde das Finanzamt Österreich (Dienststelle ***2***) 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.

1.8 In der Folge wurde von der Amtsvertreterin des Finanzamtes Österreich (im Folgenden: Finanzamt) 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 wurde bei diesem Gespräch festgehalten, dass es sich bei den ausländischen Forstarbeitern, die bei der Bf. beschäftigt waren, allesamt um EU-Angehörige handelt.

1.9 Sodann hat das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 15.7.2021 folgendes Ersuchen an die Bf. gerichtet:

Die Bf. wird anhand von drei bei ihr im Beschwerdezeitraum (2013 bis 2016) beschäftigten Forstarbeitern um rechnerische Darstellung 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.

1.10 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 der 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 hätte.

1.11 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 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.

1.12 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 Stunden 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 Dienstnehmer 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: ***5***, ***6*** und ***7***.

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:

7 im Jahr 2013:

Beim Dienstnehmer ***7*** 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 ***8***, 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 ***7*** 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 ***7*** 205 „Arbeitstage“ als nicht steuerbare Tagesgelder gem. § 26 Z 4 EStG 1988 herangezogen werden. Der Einsatzort, wo der Dienstnehmer ***7*** 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.

7 im Jahr 2016:

Im Jahr 2016 würde man für diesen 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 wären 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 ***7*** 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 ***7*** 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 ***7*** 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.

1.13 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 ***7*** 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 ***7*** 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.

1.14 Mit Schreiben vom 23.12.2021 gab die Bf. folgende Stellungnahme zur Äußerung des Finanzamtes 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 ***7*** 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 ***7*** 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 ***7*** 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 also beispielsweise 26 (1.7. bis 9.7. und 10.7. bis 26.7.) volle Tagsätze ($26 \times \text{EUR } 26,40 = \text{EUR } 686,40$) 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 2/3 des vollen Tagsatzes ($23 \times \text{EUR } 17,60 = \text{EUR } 404,80$). 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 ***7*** 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 einen Fall die Zahl der Wochentage nach der vereinfachten Berechnung und 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 auf einen Fall (Herr ***7*** 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.

1.15 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 gearbeitet haben oder waren die Forstarbeiter an diesen Tagen zwar im jeweiligen Einsatzgebiet, aber sie sind nicht nach Hause an ihren Familienwohnsitz bzw. zum Betriebssitz der Bf. nach ***13*** gefahren (Bezahlung von Tagesgeldern für arbeitsfreie Tage)?

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 (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.

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

Die von der Bf. vorgenommene „vereinfachte Berechnung“ der Diäten wäre nach „Arbeitstagen“ für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses und daher auch für Zeiträume während der Dienstnehmer auf Urlaub ist oder Zeitausgleich in Anspruch nimmt, erfolgt. Ohne den Nachweis einer konkreten Dienstreise wären pauschal gewährte Reisekostenersätze steuerpflichtig. Auch wäre bei einem der drei Dienstnehmer hinsichtlich der von der Bf. die Berechnung dargelegt worden wäre die Anzahl der bezahlten Tagesgelder höher als die tatsächlichen Reisetage. Die von der Bf. vorgenommene vereinfachte Berechnung der Tagesgelder würde nicht § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 entsprechen.

1.17 Mit Beschluss vom 10.3.2022 wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes 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.

1.18 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 Schlägerungsarbeiten 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.

Auch wurden Ausführungen dazu gemacht worden, dass aufgrund der Lohnabgabenprüfung die Vorgangsweise betreffend die Nächtigungen der Forstarbeiter umgestellt worden wäre.

1.19 Mit Schreiben vom 28.3.2022 nahm das Finanzamt unter anderem zur Replik der Bf. vom 28.2.2022 zusammengefasst dahingehend Stellung, dass der zweite Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könne, weil die bei der Bf. beschäftigten Forstarbeiter von sich aus freiwillig Tätigkeiten an einem Ort außerhalb der üblichen Entfernung von ihrem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) aufgenommen hätten, weswegen die Tätigkeit nicht auf Grund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers erfolgt wäre.

1.20 Nachdem die Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.3.2022 der Bf. durch das Bundesfinanzgericht übermittelt wurde erstattete die Bf. am 21.4.2022 eine Äußerung, in der zusammengefasst vorgebracht wurde, dass die Arbeit im und die Reisebewegung zum jeweiligen Einsatzgebiet stets vom Arbeitgeber vorgegeben worden wäre 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.

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 und wurde diesbezüglich auf die in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 enthaltene „Durchzahlerregelung“ verwiesen.

Auch betreffend den Dienstnehmer Herrn ***7*** wäre 2016 nicht der höchstzulässige steuerfreie Betrag überschritten worden.

Im Beschluss des BFG vom 3. März 2022 wäre die Bf. aufgefordert worden, Aufstellungen wie die von Herrn ***7*** 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.

Zu den Nächtigungsgeldern wurde von der Bf. folgendes zusammengefasst ergänzend vorgebracht:

Bei einer mehrtätigen Dienstreise, bei der die Übernachtung am Einsatzort erforderlich ist, würde bereits aus allgemeinem Arbeitsrecht und zwar unabhängig von einem kollektivvertraglichen Anspruch eine Ersatzpflicht der Kosten durch den Arbeitgeber bestehen. Auch wurde auf die gesetzliche Möglichkeit des § 26 Z 4 lit. c EStG 1988 einen pauschalen Kostenersatz pro Nächtigung zu leisten hingewiesen.

1.21 In der Folge wurde vom Bundesfinanzgericht eine Berechnung betreffend jene 28 Dienstnehmer hinsichtlich der vom Prüfer im Rahmen der GPLA-Prüfung Reiseaufzeichnungen abverlangt wurden dergestalt vorgenommen als ein Vergleich der für die Reisetage laut Aufzeichnungen der Bf. rechnerisch zustehenden Diäten mit € 26,40 pro Tag und den laut Lohnzetteln der jeweiligen Jahre gewährten Diäten vorgenommen wurde.

Auch wurde das Finanzamt um Bekanntgabe ersucht wie die tatsächliche Abrechnung der von der Bf. gewährten Nächtigungsgelder an die Forstarbeiter aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden GPLA-Unterlagen erfolgt ist.

1.22 Im Schreiben vom 14.6.2022 teilte das Finanzamt mit, dass Reiseaufzeichnungen nur von 28 Dienstnehmern vorliegen würden. 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.

Weiters wurde vom Finanzamt vorgebracht, dass den Dienstnehmern 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 wären. 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.

Belege zu den von der Bf. ausbezahlten Nächtigungsgeldern von € 15,00 je Einsatztag wären im Zuge der Prüfung nicht erforderlich gewesen. Die Dienstnehmer hätten in Unterkünften in den Einsatzgebieten genächtigt (siehe inländische Wohnsitze laut ZMR-Auskünfte). Somit würde 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.

Die vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Berechnung sowie die Stellungnahme des Finanzamtes vom 14.6.2022 wurde der Bf. zur Äußerung übermittelt.

1.23 Die Bf. nahm mit Schreiben vom 15.6.2022 dazu zusammengefasst wie folgt Stellung:

Die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Berechnung würde 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 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).

1.24 Mit Faxen vom 15. Juli 2022 bzw. 18. Juli 2022 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO zurück.

1.25 Am 21.7.2022 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung statt, die mit der Verkündigung des Beschlusses, dass die Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, geschlossen wurde.

1.26 Mit Erkenntnis vom 22. Juli 2022 zu GZ RV/5100647/2018 hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerde betreffend die Jahre 2013 bis 2016 zum größten Teil Folge gegeben und im Wesentlichen nur die während des Krankenstandes von namentlich angeführten Mitarbeitern der Bf. bezahlten Tages- und Nächtigungsgelder der Lohnsteuer bzw. dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen (vgl. Seite 63 dieser Entscheidung). Mit Erkenntnis vom 25.7.2022, RV/5100055/2019, hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerde betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlag betreffend Lohnsteuer jeweils für 2017 Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben.

1.27 Gegen beide Erkenntnisse wurde vom Finanzamt fristgerecht Amtsrevision erhoben.

1.28 Mit Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078-6, hat der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Juli 2022, Zl. RV/5100647/2018, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Säumniszuschlages für 2013 bis 2016 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

In dieser Entscheidung hat der VwGH folgende Aussagen getroffen, die gemäß § 63 Abs. 1 VwGG für das Bundesfinanzgericht bindend sind:

Durch die in § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen vorgesehene Voraussetzung eines inländischen Familienwohnsitzes für die Gewährung von Trennungsgeld liegt eine unzulässige Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) vor und sind daher für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 die im EU-Ausland gelegenen Familienwohnsitze der Forstarbeiter einem inländischen Familienwohnsitz iSd § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen gleichzustellen (Rn. 28 dieses Erkenntnisses).

Hinsichtlich der Höhe steuerfrei auszahlbarer Tagesgelder ergibt sich aus § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 eine doppelte Begrenzung der Steuerfreiheit, nämlich einerseits mit der Höhe, in der der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist, und andererseits mit dem in § 26 Z 4 EStG 1988 geregelten Höchstsatz von 26,40 €, auf den § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ausdrücklich verweist. Individualvertragliche Überzahlungen über den Kollektivvertrag hinaus führen daher insoweit zu keiner Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (Rn. 29 dieses Erkenntnisses).

Eine „Aufstockung“ über die kollektivvertraglichen Trennungsgelder ist nur dann möglich als die Legaldefinition für Dienstreisen des § 26 Z 4 EStG 1988 erfüllt ist. Dies – nämlich das Vorliegen einer Dienstreise – kann nur bis zur Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit der Fall sein (Rn. 30 dieses Erkenntnisses).

Der zweite Dienstreisetatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 ist dann nicht gegeben, wenn jemand von sich aus von vornherein eine Arbeit außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) annimmt (Rn. 32 dieses Erkenntnisses).

Liegen Aufzeichnungen über jeden Tag des tatsächlichen Einsatzes aus denen das jeweilige Datum, die Dauer, das Einsatzgebiet und der Zweck des Einsatzes ersichtlich sind tatsächlich vor und war jede Dienstreise grundsätzlich einzeln und für die Finanzverwaltung nachprüfbar in der Lohnverrechnung erfasst, so stellt auch eine anschließende falsche („vereinfachte“) Tagessatzberechnung nicht die Zulässigkeit der steuerfreien Tagesgeldgewähr an sich in Frage, sondern löst lediglich eine Berichtigungspflicht aus (Rn. 34 ff des Erkenntnisses).

Mit Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0081-6, hat der VwGH über die gegen das Erkenntnis vom 25.7.2022, Zl. RV/5100055/2019, erhobene Amtsrevision entschieden und das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, wobei der VwGH gemäß § 43 Abs. 2 zweiter VwGH auf die Entscheidungsgründe des Erkenntnisses vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, verwiesen hat.

1.29 Mit Beschluss vom 19. Jänner 2024 wurde den Parteien eine Neuberechnung der zu viel steuerfrei ausbezahlten Lohnsteuer betreffend jene Dienstnehmer zur Äußerung übermittelt hinsichtlich der vom Prüfer eine Ermittlung der zu viel nicht steuerbar ausbezahlten Beträge an Tagesgeldern gem. § 26 Z 4 EStG 1988 anhand der von der Bf. vorgelegten Reiseaufzeichnungen vorgenommen wurde, wobei nunmehr – nach Ablauf des Zeitraumes, für den nach Ansicht des Prüfers § 26 Z 4 EStG 1988 zur Anwendung kommt – für den Restzeitraum eine Ermittlung anhand der Lohntabellen des Kollektivvertrages für Arbeiter/innen in den gewerblichen Forstunternehmen erfolgt ist.

1.30 Mit Schreiben vom 13.2.2024 äußerte sich die Bf. zum Beschluss vom 19.1.2024 wie folgt:

Richtigerweise wären die Reisezeiträume entsprechend dem VwGH-Erkenntnis (Rz 29 und 30) aufzuteilen in Anlaufzeiträume (Höchstsatz EUR 26,40 pro Reisetag steuerfrei) und Zeiträume, in denen ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde (steuerfrei sind höchstens die nach dem Kollektivvertrag zustehenden Taggelder). Diese Aufteilung werde von der Bf. nicht beanstandet.

Erwähnen möchten die Bf. aber, dass nach Ansicht der Bf. das Heranziehen der im Rahmen der GPLA festgestellten Werte nicht im Einklang steht mit der Rechtsprechung des VwGH. Anders als der VwGH hätte der Prüfer als Basis für die steuerfreien Taggelder die tatsächlichen Arbeitszeiten herangezogen und nicht die Reisezeiten. Zudem wären die Werte aus der GPLA in manchen Fällen unplausibel und für die Bf. nicht nachvollziehbar (wie beispielsweise bei Herrn ***22*** im Jahr 2015 - EUR 264,00 für 73 Tage).

Nach Ansicht der Bf. sollte auch für die Anlaufphase eine Neuberechnung erfolgen. Beispielhaft möchte die Bf. die aus Sicht der Bf. stimmige Berechnung für Herrn ***7*** und das Kalenderjahr 2013 darstellen:

[...]

1.31 Mit Schreiben vom 15.2.2024 übermittelte das Finanzamt ebenfalls eine Stellungnahme mit folgendem Vorbringen:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 würden nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beträge gehören, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung (Fahrtkostenvergütung, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise würde vorliegen, 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 Arbeitern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, würde an die

Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz) treten.

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

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (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 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist.

Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wäre 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 (VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163). Nach dem aktuellen Erkenntnis des BFG vom 30.08.2023, RV/6100699/2014 könne die Waldbewirtschaftung nicht unter einen Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 subsumiert werden:

„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. Bei der Waldbewirtschaftung (verglichen mit der Baustellentätigkeit) wird 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.

...

Bezüglich der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort wird nach dem Willen des Gesetzgebers diese Tätigkeit zuvor einen festen Einsatzort (Einsatzgebiet) verlangt, der - vorübergehend - verlassen wird. 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.

...

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."

Selbst wenn der Arbeitgeber daher aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 (gegenständlich § 5 Abs. 5 KV für gewerbliche Forstunternehmen Ö) zur Zahlung verpflichtet ist, wäre nach Ansicht des Finanzamtes der Tatbestand für die Auszahlung von steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 mangels Vorliegen einer in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angeführten Tätigkeit nicht erfüllt.

§ 26 Z 4 EStG 1988 wäre nur dann anwendbar, wenn eine Dienstreise vorliegt. Eine Dienstreise würde immer dann vorliegen, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Wird der Dienstnehmer an der Betriebsstätte des Dienstgebers dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, wäre jene regelmäßige Einsatzstelle der „Arbeitsplatz“ und nicht der Betriebsort als Dienstort des Dienstnehmers anzusehen (vgl. Fellner, in Hofstätter/Reichel, EStG, § 26 Z 4 Rz 2).

Der zweite Dienstreisetatbestand gemäß § 26 Z 4 zweiter Satz zweiter Teilstrich EStG 1988 wäre nach Ansicht des VwGH vom 16.11.2023, 2022/15/0078 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. „Dies ist freilich nicht gegeben, wenn jemand von sich aus von vornherein eine Arbeit außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) annimmt. Eine Dienstreise könnte sich im Revisionsfall sohin nur allenfalls in der Entsendung der Forstarbeiter vom Sitz der mitbeteiligten Gesellschaft in das jeweilige Forstgebiet verwirklichen.“

In den gegenständlichen Dienstverträgen wäre jeweils kein Dienstort vereinbart, sondern nur festgehalten worden, dass die Arbeitnehmer vornehmlich zur Verrichtung von Holzschlägerungen und diverser forstlicher Tätigkeiten aufgenommen werden. Die

Forstarbeiter hätten keine Arbeiten am Betriebssitz des Arbeitgebers verrichtet, sondern wären ausschließlich in den ihnen zugewiesenen Forstgebieten tätig gewesen.

Einsatzort/Dienstort wäre daher nicht die Betriebsstätte des Arbeitgebers, sondern die jeweiligen Forstgebiete. Mangels Verlassens des vereinbarten Einsatz-/Dienstortes liegt keine Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 vor und wäre daher auch kein nicht steuerbarer Ersatz von Tages- und Nächtigungsgeldern nach § 26 Z 4 EStG 1988 für die Anfangsphase bis zur Begründung eines Mittelpunktes der Tätigkeit möglich.

Auch der VwGH hätte in seinem die Bf. betreffenden Erkenntnis ausgeführt, dass eine Dienstreise sich nur allenfalls in der Entsendung der Forstarbeiter vom Sitz der Gesellschaft in das jeweilige Forstgebiet verwirklichen könnte. Die Forstarbeiter würden am Sitz der Gesellschaft gar nicht tätig, weshalb eine Entsendung von dort aus schon von vornherein ausscheiden würde.

Die freiwillige Wahl des weit entfernten Arbeitsplatzes (alle Forstgebiete des Arbeitgebers) im Vorfeld des Dienstverhältnisses würde in der Privatsphäre des Arbeitnehmers liegen und wäre nicht aufgrund einer angeordneten Dienstreise mit Nächtigung erfolgt. Die Tätigkeit weit weg vom ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) wäre nicht auf Grund eines Dienstreiseauftrages des Arbeitgebers erfolgt, sodass nicht von der Anwendbarkeit des zweiten Dienstreisetatbestandes des § 26 Z 4 EStG 1988 ausgegangen werden könne. Mangels Entsendung der Forstarbeiter vom Betriebssitz in das jeweilige Forstgebiet würde daher nach Ansicht des Finanzamtes auch kein Anspruch auf die nicht steuerbare Auszahlung der Tages- und Nächtigungsgeldern nach § 26 Z 4 zweiter Satz zweiter Teilstrich EStG 1988 bestehen.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass das Finanzamt die Berechnung des BFG in folgenden Punkten nicht teilen würde:

Berücksichtigung der Taggelder nach der Legaldefinition gemäß § 26 Z 4 EStG:

Wie der VwGH im Erkenntnis die Beschwerdeführerin betreffend ausgeführt hat, wäre eine „Aufstockung“ der kollektivvertraglichen Trennungsgelder auf die Höchstsätze des § 26 Z 4 EStG 1988 durch den Arbeitgeber nur insoweit unverteuert möglich, als auch die Legaldefinition für Dienstreisen des § 26 Z 4 EStG 1988 erfüllt ist, was jedoch nach der Rechtsprechung nur bis zur Begründung eines neuen Mittelpunktes der Tätigkeit der Fall sein könne (vgl. Fellner, in Hofstätter/Reichel, EStG⁶⁴ § 26 Z 4 Rz 18).

Selbst wenn - entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes - von einer Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 auszugehen wäre, läge daher nach Lehre und Rechtsprechung eine Dienstreise jedoch nur bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit vor.

Zu § 26 Z 4 EStG 1988 hätte der Verwaltungsgerichtshof Stellung genommen und dabei immer die Prüfung der Frage betont, dass der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum zu

einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führt (VwGH 02.08.1995, 93/13/0099; VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254; VwGH 18.10.1995, 94/13/0101; VwGH 28.05.1997, 96/13/0132). Bei Dienstreisen zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich (1. Tatbestand) könnten Tagesgelder nur dann (bzw. solange) nicht steuerbar gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Beurteilung eines Ortes als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit wäre hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden (VwGH 20.09.1995, 94/13/0253, 94/13/0254).

Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit wäre anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort würde grundsätzlich die politische Gemeinde gelten (gleichzusetzen mit der Gemeindekennziffer). Von einem längeren Zeitraum wäre auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird, oder der Arbeitnehmer an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich; vgl. VwGH 02.08.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird, oder der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet.

Mittelpunkt der Tätigkeit könne aber nicht nur ein einzelner Ort (politische Gemeinde), sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein. Personen, die ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet regelmäßig bereisen, 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.

Da nach Ansicht des Finanzamtes bei den Forstarbeitern von einer durchgehenden Tätigkeit in einem Einsatzgebiet auszugehen ist, wären Taggelder allenfalls nur einmalig für die Anfangsphase von 5 Tagen nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar zu gewähren. Auch bei Berücksichtigung von Taggeldern bis zur Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit an einem Einsatzort, wären diese aufgrund der durchgehenden Tätigkeit nur für die Anfangsphase von 5 Tagen je Einsatzort gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 nicht steuerbar zu gewähren. Keinesfalls könnten nach Ansicht des Finanzamtes die Tagesgelder für eine Anfangsphase von 15 Tagen je Einsatzort nach der Legaldefinition nicht steuerbar gewährt werden.

Anzahl der „Dienstreisetage“:

Der VwGH hat im gegenständlichen Erkenntnis ausgeführt: „Voraussetzung für die Anwendung des § 26 Z 4 wie des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ist somit, dass die betreffende Leistung des

Arbeitgebers Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise ist. Eine solche Konkretisierung hat bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstreise zugrunde zu liegen. Im Revisionsfall wurden - nach den Feststellungen des BFG - die Tätigkeiten der Forstarbeiter in den jeweiligen Forstgebieten einzeln aufgezeichnet. So stellte das BFG ausdrücklich fest, dass „die Mitbeteiligte für jeden Arbeiter über jeden Tag seines tatsächlichen Einsatzes Aufzeichnungen geführt [hat], aus denen das jeweilige Datum, die Dauer, das Einsatzgebiet und der Zweck des Einsatzes ersichtlich waren.“ Liegen solche Aufzeichnungen tatsächlich vor und war jede Dienstreise grundsätzlich einzeln und für die Finanzverwaltung nachprüfbar in der Lohnverrechnung erfasst, so stellt auch eine anschließende falsche („vereinfachte“) Tagessatzberechnung nicht die Zulässigkeit der steuerfreien Tagesgeldgewähr an sich in Frage, sondern löst lediglich eine Berichtigungspflicht aus. Wurden hingegen von vornherein keine ordnungsgemäßen und nachvollziehbaren Aufzeichnungen geführt, sodass auch im Nachhinein keine Überprüfung und Neuberechnung einer korrekten Tagesgeldabrechnung möglich ist, so stellt sich die Ausbezahlung der Tagesgelder als pauschal und steuerpflichtig dar. Dabei können sich - aufgrund der unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 26 Z 4 und des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 - mitunter auch unterschiedliche Aufzeichnungsvoraussetzungen für diese beiden Bestimmungen ergeben.“

Laut festgestelltem Sachverhalt hätte die Bf. während des Einsatzzeitraumes (drei bis fünf Wochen) für jeden Wochentag (Montag bis Freitag ohne Feiertage) ein Tagesgeld in Höhe von zwei Drittel des in § 26 Z 4 EStG 1988 genannten Betrages von € 26,40, somit € 17,60, nicht steuerbar bzw. steuerfrei gewährt. Es wären bei dieser Berechnung auch Tage mitberücksichtigt worden, an denen der jeweilige Dienstnehmer nicht gearbeitet hätte (Urlaubs-, Zeitausgleichs- und Krankenstandstage).

Das BFG hätte bei seiner Berechnung die Dienstreisetage durch Division der Taggelder lt. Lohnkonto mit dem Taggeldsatz von 17,60 Euro ermittelt. In weiterer Folge hätte das BFG allerdings für die Berechnung der Trennungsgeldtage die gesamten Einsatztage und nicht die Dienstreisetage herangezogen. Damit wäre aber der Zeitraum auf Tage ausgedehnt worden, wofür seitens der Bf. kein Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise gegenübergestanden wäre. Da einem allfälligen Anspruch auf Trennungsgeld kein entsprechender tatsächlicher Ersatz von Aufwendungen seitens der Bf. gegenüberstehen würde, wäre dieser Anspruch nicht in die Berechnung miteinzubeziehen.

Trennungsgeld lt. KV = Nächtigungsgeld:

Nach den für den streitgegenständlichen Zeitraum gültigen Bestimmungen im anzuwendenden Kollektivvertrag würden 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), je Nacht ein Trennungsgeld in der Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung erhalten. Wird die zur Verfügung gestellte

Unterkunft nicht in Anspruch genommen, so würde nur die Hälfte des Trennungsgeldes gebühren.

Nach dem klaren Wortlaut der kollektivvertraglichen Bestimmung würde das Trennungsgeld als Nächtigungsgeld und nicht als Taggeld gebühren. Dies würde sich zum einen daraus ergeben, dass das Trennungsgeld „je Nacht“ gebührt und zum anderen, dass sich das Trennungsgeld bei Nichtinanspruchnahme der zur Verfügung gestellten Unterkunft auf die Hälfte reduziert.

Insoweit müsse aber bei der Feststellung der Steuerpflicht von Reisekostenersätzen nicht nur das Taggeld, sondern auch das ausbezahlte Nächtigungsgeld (im gegenständlichen Fall 15 Euro grundsätzlich 4 mal je Woche) in die Berechnung der Steuerpflicht miteinbezogen werden. Damit würde sich der steuerpflichtige Anteil der Reisekostenersätze deutlich erhöhen.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass gemäß § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages bei Nichtinanspruchnahme der zur Verfügung gestellten Unterkunft nur die Hälfte des Trennungsgeldes gebühren würde. Es wäre nach Ansicht des Finanzamtes auch zu überprüfen, ob sich der arbeitsrechtliche Anspruch im gegenständlichen Fall sogar nicht nur auf die Hälfte des Trennungsgeldes reduzieren würde. Laut § 5 Z 4 des Kollektivvertrages wären 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. Die Bf. hätte den Forstarbeitern zwar keine Unterkunft im Sinne dieser Bestimmung zur Verfügung gestellt, sie hätte jedoch pauschale Nächtigungsgelder in Höhe von € 15,00 geleistet, was nach Ansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall gleich zu setzen wäre mit der Nichtinanspruchnahme einer zur Verfügung gestellten Unterkunft. Damit würde lediglich die Zahlung der Hälfte des Trennungsgeldes laut Kollektivvertrag aufgrund einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung erfolgen und das Trennungsgeld könnte nur in dieser Höhe gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei sein.

Berechnung einzelner Dienstnehmer:

Im Übrigen würde die belangte Behörde im Zuge der Überprüfung der Berechnung bei folgenden Dienstnehmern zu einem anderen Ergebnis kommen:

7 für das Jahr 2016:

Diäten gem. § 26 Z 4 EStG 1988 lt. Prüfer EUR 756,80; BFG: EUR 1.320,-

23 für das Jahr 2015:

Diäten lt. KV übrige Tage EUR 2.201,71; BFG: EUR 2.203,98

22 für das Jahr 2014:

Diäten gem. § 26 Z 4 EStG 1988 lt. Prüfer EUR 528,-; BFG: EUR 264,-

22 für das Jahr 2015:

Diäten gem. § 26 Z 4 EStG 1988 lt. Prüfer EUR 1.284,80; BFG: EUR 264,-

1.32 Mit Beschlüssen vom 21. Mai 2024 wurde dem Finanzamt die Stellungnahme der Bf. vom 13.2.2024 sowie der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes vom 15.2.2024 zur Kenntnis gebracht, wobei in beiden Beschlüssen darauf hingewiesen wurde, dass eine Äußerung spätestens im Erörterungstermin am 19.6.2024 zu erfolgen hat.

1.33 Mit Mail vom 16. Juni 2024 wurde eine als „Tischvorlage zur Besprechung“ betitelte Äußerung der Bf. zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 15.2.2024 dem Bundesfinanzgericht zugemittelt in der wie folgt vorgebracht wurde:

Ein wesentliches – und neues – Argument würde das Finanzamt im ersten Teil der Stellungnahme vorbringen. Demnach würden die Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z 16b EStG nicht vorliegen, weil es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit der Arbeitnehmer weder um eine Baustellentätigkeit noch um eine vorübergehende Tätigkeit handeln würde. Angeführt würde dabei ein Erkenntnis des BFG vom 30.8.2023 (RV/6100699/2014) werden. Soweit ersichtlich wäre dieses Erkenntnis in der Literatur noch nicht kommentiert worden. Es dürfe dahingestellt bleiben, ob es sich hierbei um eine Einzelfallentscheidung handelt oder ob mit dieser Entscheidung tatsächlich ein Paradigmenwechsel in der nachfolgend zu zeigenden gravierenden Auswirkung für die Holzschlägerungsbranche und viele andere Branchen verbunden wäre.

Zur Anwendung der Aussagen des BFG und der Interpretation der Finanzverwaltung auf den gegenständlichen Fall:

Es werde die Auffassung vertreten, der Fall der Holzschlägerungsarbeiten sei damit vergleichbar, wenn ein Arbeitnehmer regelmäßig an verschiedenen Betriebsstandorten oder Betriebsstätten tätig wird (wie ein Arbeitnehmer, mit dem zwei feste Dienstorte vereinbart sind). Das jeweilige Forstgebiet sei als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Die Bf. hätte aber nicht mehrere verschiedene feste Betriebsstandorte. Die Arbeiter würden in den Wäldern der Auftraggeber arbeiten, die nicht in der Verfügungsmacht der Bf. stehen würden. Auftraggeber und Einsatzorte wären von Saison zu Saison unterschiedlich. Nicht selten müsse ein vor der Saison geplanter Einsatzplan auch während der Saison noch spontan abgeändert werden und die Arbeiter würden an einen anderen Einsatzort entsandt werden.

Die „vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort“ würde nach der Interpretation des Finanzamts erfordern, dass zuvor eine Tätigkeit an einem festen Einsatzort ausgeübt wurde, der vorübergehend verlassen wird. Der Gesetzestext würde aber in keinem Wort davon sprechen, dass am Betriebsstandort (hier: ***13***) eine vergleichbare Tätigkeit (Holzschlägerungsarbeiten) ausgeübt werden müsse. Dass in ***13*** keinerlei dienstliche Tätigkeit erfolgen würde, würde überdies nicht den Tatsachen entsprechen. Der Arbeitsablauf würde sich wie folgt darstellen: Am ersten Tag des Dienstverhältnisses hätten sich die Arbeiter am Betriebsstandort in ***13*** einzufinden. Dort würde eine Sicherheitseinweisung stattfinden, der erste Einsatz und die Kundenanforderungen würden vorbesprochen werden,

die Arbeitsgeräte würden überprüft und gewartet werden, die sicherheitstechnische Ausrüstung (wie Sicherheitsschuhe, Kleidung, Helm) werde verteilt und anprobiert und die Firmenfahrzeuge würden mit den für den individuellen Auftrag notwendigen Arbeitsgeräten (Motorsägen, Äxte, usw.) beladen werden. Dieses Prozedere würde einen halben bis ganzen Tag in Anspruch nehmen. Erst danach würde die Arbeiterpartie zum ersten Arbeitseinsatz aufbrechen. Ist ein Einsatz beendet, würde die Partie wieder an den Betriebsstandort zurückkehren, würde für den nächsten Einsatz neu beladen und würde defekte Arbeitsmittel austauschen.

Zur Entscheidung des VwGH im gegenständigen Fall:

Im gesamten Verfahren und in der Rechtsprechung des VwGH wäre die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG zu keinem Zeitpunkt bezweifelt worden. Der VwGH würde sogar im Detail darauf eingehen, wie diese Gesetzbestimmung im gegenständlichen Fall anzuwenden wäre: „Das BFG [ist] zu Recht von einer unzulässigen Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit ausgegangen [und hat] für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 die im EU-Ausland gelegenen Familienwohnsitze der Forstarbeiter einem inländischen Familienwohnsitz iSd § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen gleichgestellt. [...] Hinsichtlich der Höhe steuerfrei auszahlbarer Tagesgelder ergibt sich aus § 3 Abs 1 Z 16b EStG [...] eine doppelte Begrenzung der Steuerfreiheit [usw.]“. Eine unterstellte Nichtanwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG würde im Widerspruch zur Entscheidung des VwGH stehen.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Auslegung des Finanzamts:

In vielen Branchen würden Arbeitnehmer beschäftigt werden, die ihre eigentliche Arbeitstätigkeit ausschließlich an wechselnden Einsatzorten erbringen, nie aber in der Zentrale des Betriebs. Beispielsweise könnten genannt werden: Maschinen- und Anlagenwartungstechniker (Gleise bei der ÖBB, Blitzschutzanlagen, etc.); Sicherheitstechniker im Schlüsseldienst, mobile Hebammen, usw. usf.

All diesen Tätigkeiten wäre aber gemein, dass die Tätigkeit an einem Ort, der dem Arbeitnehmer unbekannt ist, einen Mehraufwand bedeuten würde, den die Kollektivvertragspartner einen Aufwandsersatz zusprechen.

Die explizite Aufnahme von Baustellen- und Montagetätigkeit als Tatbestand in Z 16b könne nicht der Sinn beigemessen werden, dass artverwandte Tätigkeiten (wie Waldarbeiten) ausgeschlossen werden sollen von der Steuerbefreiung, sondern vielmehr dass Baustellen- und Montagetätigkeit oft eine Dauerhaftigkeit zukommen würde. Messe man § 3 Abs. 1 Z 16b EStG den Sinn zu, dass Bauarbeitern eine Steuerbefreiung zukommt, die Holzarbeitern in ähnlichem Arbeitsumfeld verwehrt wird, würde klar eine unsachgemäße und verfassungswidrige Benachteiligung von Bauarbeitern vorliegen.

Vorliegen einer Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG

Es wäre anzuerkennen, dass der VwGH die Anwendung des § 26 Z 4 Tatbestand 2 EStG im gegenständlichen Fall verneint hätte. Daraus könne aber nicht geschlossen werden, dass auch keine Dienstreise nach dem 1. Tatbestand vorliegen würde. Umgekehrt würde der VwGH sogar dezidiert ausführen, dass sich eine Dienstreise im Revisionsfall aus einer Entsendung der Forstarbeiter in das jeweilige Forstgebiet verwirklicht. Es dürfe an dieser Stelle wiederholt werden, dass das Vorliegen einer Entsendung nicht davon abhängen würde, ob am Entsendeort auch eine artgleiche Tätigkeit ausgeübt wird. Eine Entsendung würde auch vorliegen, wenn sich alle Arbeiter am Firmensitz einzufinden hätten, dort die Geräte und Fahrzeuge erhalten und von dort in das jeweilige Einsatzgebiet aufbrechen würden (im Übrigen nicht anders als beispielsweise in der Baubranche üblich).

Die beiden weiteren Ausführungen der Stellungnahme wären für die Bf. aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar.

Anzahl der Dienstreisetage

Es wäre aus der Stellungnahme der Finanzverwaltung nicht zu entnehmen, worin der Unterschied zwischen „Einsatztage“ und „Dienstreisetage“ bestehen soll. Jedenfalls sollte unstrittig sein, dass Taggelder für jeden Tag der Reisebewegung zustehen, unabhängig davon, ob an diesem Tag Arbeit verrichtet wurde oder nicht (weil zB das Wochenende während der Dienstreise arbeitsfrei war). Taggelder wären aufgrund des Verpflegungsmehraufwands am Einsatzort steuerfrei und nicht als Gegenleistung für Arbeitsleistung.

Eine Trennungszulage ist gleichzusetzen mit Nächtigungsgeld

Aus dem Umstand, dass sich der kollektivvertragliche Anspruch auf Trennungszulage halbiert, weil der Arbeitnehmer eine Nächtigungsmöglichkeit nicht in Anspruch nimmt, sei die Trennungszulage ein Nächtigungsgeld (also ein Ersatz für die Nächtigungskosten). Diese Logik würde sich der Bf. nicht erschließen.

Wenn die Nächtigung zur Gänze ersetzt wird, wieso sollte dann zusätzlich ein Nächtigungsgeld bezahlt werden? Wenn eine kostenlose Nächtigungsmöglichkeit nicht in Anspruch genommen wird, wieso sollte dann das Nächtigungsgeld geringer ausfallen?

Hintergrund dieser Bestimmung wäre der Gedanke, dass der Arbeitgeber eine Unterkunft finanziert und der Mitarbeiter diese nicht in Anspruch nimmt (damit der Arbeitgeber unnötige Kosten hatte). Nur in diesen Fällen solle eine teilweise Kompensation des Arbeitgebers durch eine Halbierung des Trennungsgeldes erfolgen. Weshalb der Geldersatz für die Nächtigungskosten gleichzuhalten sei mit einer Nichtinanspruchnahme einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterkunftsmöglichkeit, würde sich der Bf. nicht erschließen.

Auch wurde in dieser Tischvorlage ein Lösungsvorschlag aus Sicht der Bf. unter konkreter Darstellung anhand der Tätigkeit von ***7*** für die Bf. im Jahr 2013 dargestellt.

1.34 Am 19. Juni 2024 fand ein Erörterungstermin statt bei der die Parteien des Beschwerdeverfahrens ihre jeweiligen Rechtsstandpunkte dargestellt haben.

1.35 Mit Beschluss vom 17. Juli 2024 wurde den Parteien des Beschwerdeverfahrens die auf Schallträger aufgenommene Niederschrift über die Erörterung vom 19.6.2024 in Vollschrift übermittelt und eine Neuberechnung der Tagesgelder für die Jahre 2013 bis 2015 auf Basis der Ergebnisse der Erörterung vom 19.6.2024 übermittelt.

1.36 Ebenfalls am 17. Juli 2024 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. ein Mail an das Bundesfinanzgericht betreffend das Thema der Steuerpflicht der Nächtigungsgelder mit folgenden Ausführungen dazu:

Offenbar würde sich die Finanzverwaltung in der Ansicht, dass die ausbezahlten Nächtigungsgelder zur Gänze steuerpflichtig zu behandeln gewesen wären, auf das Erkenntnis des VwGH vom 19. Februar 1992, 91/14/0212, beziehen. Der Sachverhalt in diesem Erkenntnis wäre so gelagert gewesen, dass Saisonarbeiter eine befristete Tätigkeit am Betriebsort des Abgabepflichtigen (Hotel) eingegangen wären, der sich außerhalb der üblichen Entfernung vom ständigen Wohnort befunden hat. Es wäre schlüssig und nachvollziehbar, dass es sich hierbei nicht um eine Dienstreise gehandelt hat.

Der gegenständliche Fall wäre aber ganz anders gelagert. Ginge man nämlich ein Dienstverhältnis in einem Hotelbetrieb ein, so wisse man als Arbeitnehmer, dass man grundsätzlich nur an diesem Ort beschäftigt sein wird. Die Arbeitnehmer der Bf. würden bei Vertragsabschluss zwar wissen, dass der Betriebsstandort in ***13*** liegt, würden aber nicht die konkreten Orte kennen, zu denen Sie zur Ausübung der Tätigkeit entsandt werden. Auch der VwGH hätte in oben angeführter Rechtsprechung ausgeführt, dass dem Arbeitnehmer steuerfreies Nachtgeld zugestanden wäre, wenn er in ein anderes Hotel entsandt worden wäre.

Den Arbeitnehmern der Bf. würde es an Planbarkeit hinsichtlich ihres Tätigkeitsortes fehlen. Sie würden erst kurzfristig ihren Einsatzort für die nächsten Wochen erfahren. Die Aussage, dass die Arbeitnehmer ihren Arbeitsort selbst gewählt hätten, wäre nicht zutreffend. Allenfalls könnte man argumentieren, dass die Arbeitnehmer wussten, dass der Betriebsort in ***13*** liegt und sie sich dort eine günstige Übernachtungsmöglichkeit hätten suchen können. Für Fahrten an Einsatzorte in der Nähe des Betriebsstandortes wäre eine tägliche Rückkehr zu dieser arbeitsplatznahen Schlafmöglichkeit argumentativ zumutbar gewesen. Bei Einsatzorten, die sich aber außerhalb der zumutbaren Entfernung befanden, würde aber nach Ansicht der Bf. jedenfalls eine Dienstreise (nach dem ersten Tatbestand) vorliegen, bei der mangels Rückkehrmöglichkeit steuerfreies Nachtgeld bezahlt werden könne.

1.37 Am 14. August 2024 gab das Finanzamt zur mit Beschluss vom 17.7.2024 übermittelten Berechnung folgende Stellungnahme/Äußerung ab:

Seitens des Finanzamtes wäre aufbauend auf der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen und übermittelten Neuberechnung der Tagesgelder ebenfalls eine Neuberechnung entsprechend der Kriterien aus der Erörterung vom 19.6.2024 vorgenommen worden. Dabei würde das Finanzamt zu dem Ergebnis kommen, dass von € 171.273,- an die Arbeitnehmer ausbezahlten berechnungsrelevanten Tagesgelder ein Betrag von € 59.775,89 und somit 34,90% steuerpflichtig zu behandeln wären.

Die Neuberechnung, aus der die entsprechenden Details hervorgehen, wurde in einer Beilage zum Schreiben vom 14.8.2024 übermittelt.

Gegenüber der Berechnung des Bundesfinanzgerichtes wären vom Finanzamt folgende Änderungen vorgenommen worden:

Bei Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 (1. Tatbestand) zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich könnten Tagesgelder nur dann (bzw. solange) nicht steuerbar gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Begründung eines weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit wäre anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Als Einsatzort würde grundsätzlich die politische Gemeinde gelten. Von einem längeren Zeitraum wäre auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird. Erfolgt innerhalb von sechs Kalendermonaten kein Einsatz an diesem Mittelpunkt der Tätigkeit, wäre mit der Berechnung der "Anfangsphase" von fünf Tagen neu zu beginnen.

Das Bundesfinanzgericht hätte nach Ansicht des Finanzamtes zwar diese Anfangsphase für jeden Einsatzort der Arbeitnehmer korrekt berücksichtigt, allerdings wäre für diese Anfangsphase ein Betrag von € 26,40 täglich berücksichtigt worden, obwohl vom Arbeitgeber nur ein Betrag von € 17,60 täglich ausbezahlt worden wäre. Da nur die vom Arbeitgeber gewährten Tagesgelder in Höhe von € 17,60 täglich für die Anfangsphase nicht steuerbar gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 berücksichtigt werden dürfen, wäre die Berechnung entsprechend korrigiert worden.

Beim Dienstnehmer ***7*** wäre im Jahr 2015 ein Betrag von € 932,80 als nicht steuerbar für die Anfangsphase von 20 Tagen ermittelt worden. Bei Ansatz von € 26,40 für 20 Tage würde sich ein Betrag von € 528,- ergeben.

Beim Dienstnehmer ***24*** würden die Diäten lt. Lohnzettel im Jahr 2015 richtigerweise € 3.080,- betragen (vgl. „Berechnung Tagesdiäten" im Vorlagebericht vom 19.04.2018) anstelle von € 2.112,-. Dadurch würde auch der negative Betrag wegfallen.

Bei Überprüfung der zugrundeliegenden Arbeitstage (Montag bis Freitag) für die Berechnung der steuerfreien Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wäre festgestellt worden, dass diese nach Ansicht des Finanzamtes nicht immer korrekt ermittelt worden wären.

Dies wäre insbesondere bei den Dienstnehmern ***19*** im Jahr 2014, ***20*** im Jahr 2014 und ***21*** im Jahr 2013 deutlich ersichtlich, zumal die mit einer Formel ermittelten Arbeitstage einen negativen Betrag ergeben würden. Zur Korrektur dieses Ergebnisses wäre daher die Formel zur Ermittlung der Arbeitstage in der vom BFG übermittelten Berechnung von beispielsweise von „=NETTOARBEITSTAGE(A140+E140;B140)“ in „=NETTOARBEITSTAGE(A140;B140)-E140“ geändert worden. Die Ermittlung der Arbeitstage für die steuerfreien Taggelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wäre somit nach folgender Berechnung erfolgt: Gesamtarbeitstage (Mo bis Fr) abzgl. Arbeitstage, die bereits gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 berücksichtigt worden wären. Dadurch hätten sich insbesondere bei jenen Dienstnehmern, die ihren Dienstbeginn nicht an einem Montag hatten, eine zum BFG abweichende Berechnung der Gesamtarbeitstage ergeben. In der vom Finanzamt vorgenommenen Neuberechnung wären die geänderten Tage farblich in „Rot“ gekennzeichnet worden.

Was die Ermittlung des Prozentsatzes für den steuerpflichtigen Anteil der Tagesgelder betrifft, sollte dieser nach Ansicht des Finanzamtes nicht anhand eines Durchschnittes der Prozentsätze ermittelt werden, sondern vielmehr anhand des tatsächlichen Anteiles der steuerpflichtigen Tagesgelder im Verhältnis zu den ausbezahlten Tagesgeldern. Wie aus der Berechnung des Finanzamtes ersichtlich, würde eine Durchschnittsberechnung bzw. der Mittelwert der Prozentsätze nicht zu demselben Ergebnis führen. Die an die für die Berechnung herangezogenen Dienstnehmer ausbezahlten Tagesgelder lt. Lohnzettel hätten insgesamt € 171.273,- betragen. Der steuerpflichtige Anteil der Tagesgelder würde lt. den Berechnungen des Finanzamtes € 59.775,89 betragen. Der Prozentsatz des steuerpflichtigen Anteiles der Tagesgelder würde somit 34,90 % betragen. Dieser Prozentsatz wäre sodann entsprechend der Erörterung vom 19.06.2024 auf sämtliche vom Arbeitgeber ausbezahlte Tagesgelder anzuwenden und diese sodann der Lohnsteuer zu unterwerfen sowie in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einzubeziehen.

1.38 Mit Schreiben vom 28.8.2024 gab die Bf. zur Neuberechnung der Tagesgelder laut Beschluss vom 17.7.2024 folgende Äußerung ab:

Die Berechnungsmethode wäre nachvollziehbar. Auch wenn einigen der bekannten Argumente der Bf. - wie dem Umstand, dass steuerfreie Taggelder auch am arbeitsfreien Wochenende nach dem Kollektivvertrag zustehen würden - nicht Rechnung getragen wurde, möchte die Bf. anbieten, der Berechnungsmethode präjudiziell zuzustimmen, falls dies den Abschluss des Verfahrens beschleunigt.

Da das Thema der Steuerpflicht von Nächtigungsgeldern erstmalig beim Erörterungstermin vom 19.6.2024 zur Sprache gekommen wäre, möchte die Bf. in Ergänzung zur Niederschrift, gegen die keine Einwendungen erhoben wurden, wie folgt ausführen.

Offenbar würde sich die Finanzverwaltung in der Ansicht, dass die ausbezahlten Nächtigungsgelder zur Gänze steuerpflichtig zu behandeln gewesen wären, auf das Erkenntnis des VwGH vom 19. Februar 1992, 91/14/0212, beziehen. Der Sachverhalt in diesem Erkenntnis wäre so gelagert gewesen, dass Saisonarbeiter eine befristete Tätigkeit am Betriebsort des Abgabepflichtigen (Hotel) eingegangen wären, der sich außerhalb der üblichen Entfernung vom ständigen Wohnort befunden hat. Es wäre schlüssig und nachvollziehbar, dass es sich hierbei nicht um eine Dienstreise gehandelt hat.

Der gegenständliche Fall wäre aber ganz anders gelagert. Ginge man nämlich ein Dienstverhältnis in einem Hotelbetrieb ein, so wisse man als Arbeitnehmer, dass man grundsätzlich nur an diesem Ort beschäftigt sein wird. Die Arbeitnehmer der Bf. würden bei Vertragsabschluss zwar wissen, dass der Betriebsstandort in ***13*** liegt, würden aber nicht die konkreten Orte kennen, zu denen Sie zur Ausübung der Tätigkeit entsandt werden. Auch der VwGH hätte in oben angeführter Rechtsprechung ausgeführt, dass dem Arbeitnehmer steuerfreies Nächtigungsgeld zugestanden wäre, wenn er in ein anderes Hotel entsandt worden wäre.

Den Arbeitnehmern der Bf. würde es an Planbarkeit hinsichtlich ihres Tätigkeitsortes fehlen. Sie würden erst kurzfristig ihren Einsatzort für die nächsten Wochen erfahren. Die Aussage, dass die Arbeitnehmer ihren Arbeitsort selbst gewählt hätten, wäre nicht zutreffend.

Im Übrigen werde bei dieser Frage dem Umstand, dass der Kollektivvertrag keinen festen Betrag für den Kostenersatz vorsieht, sondern volle Tragung der Nächtigungskosten, nach Ansicht der Bf. ein zu hoher Stellenwert für die Frage der steuerlichen Behandlung eingeräumt. Zweifelsohne wären den Arbeitnehmern für die Nächtigung am Einsatzort Kosten entstanden, die mit der beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen würden. Ob diese zur Gänze oder eben nur zum Teil mit einem Höchstbetrag ersetzt werden, könne für die steuerliche Behandlung keinen Unterschied machen. Ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis könne im teilweisen Ersatz tatsächlicher Nächtigungskosten jedenfalls nicht erblickt werden und soweit ersichtlich würde auch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts existieren, die diese Auffassung stützen würde.

1.39 Das Schreiben der Bf. vom 28.8.2024 sowie das E-Mail vom 17.7.2024 wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 11. September 2024 zur Kenntnis übermittelt und darauf hingewiesen, dass eine Äußerung dazu – sowie auch zum E-Mail vom 17.7.2024 – spätestens in der mündlichen Verhandlung am 23.10.2024 zu erfolgen hätte.

1.40 Mit Mail vom 21.10.2024 erfolgte durch die Bf. eine Äußerung zum Beschluss vom 11.9.2024 in der für die Zusendung der Berechnungen, die durch die Bf. geprüft worden wären, gedankt wurde und folgendes vorgebracht wurde:

Im Zuge der Verhandlungen in Reaktion auf das Erkenntnis des VwGH vom 16. November 2023,

Ra 2022/15/0078-6, wären bislang drei Berechnungen vorgelegt worden. Die Berechnungen würden sich in folgenden für die Berechnung wesentlichen Rechtsfragen unterscheiden:

- Dauer der Anlaufphase: 5 oder 15 Tage je Einsatzort
- Ermittlung der Reisetage für die ein kollektivvertraglicher Anspruch besteht (nach der steuerlichen Anlaufphase): für alle Reisetage oder nur für Montag bis Freitag jeder Woche
- Höhe des zustehenden Taggelds in der Anlaufphase: EUR 26,40 oder EUR 17,60

Außer Streit gestellt wäre in allen Berechnungen worden, dass in der steuerlichen Anlaufphase Taggelder auch über die kollektivvertraglichen Sätze hinaus behandelt werden könnten (§ 26 Z 4 EStG) und nach der Anlaufphase für die restliche Reisedauer in Höhe des kollektivvertraglichen Anspruchs steuerfreie Taggelder nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG vorliegen würden.

Zur Rechtsfrage, nämlich ob kollektivvertragliche Diäten für Mo – Fr oder Mo – So bezahlt wurden, würde in den letzten beiden Berechnungen ein Sachverhaltsirrtum vorliegen. Diese Berechnungen wären unter der Prämisse erstellt worden, dass die Bf. ihren Arbeitnehmern für die Dauer der jeweiligen Dienstreise nur für Wochentage Taggelder bezahlt hätte. Das würde aber nicht den Tatsachen entsprechen. Tatsächlich wäre für jeden einzelnen Kalendertag der Dienstreise EUR 17,60 an Taggeld bezahlt worden, was am Beispiel von Herrn ***7*** im Jahr 2013 verdeutlicht werden solle:

7 (=einer der Dienstnehmer laut Beilage)

zum Schreiben vom 9.9.2021)

07.02.2013	28.02.2013	22	***25***
02.04.2013	26.04.2013	25	***26***
02.05.2013	25.05.2013	24	***27***
03.06.2013	25.06.2013	23	***25***
01.07.2013	09.07.2013	9	***25***
10.07.2013	26.07.2013	17	***28***
05.08.2013	29.08.2013	25	***29***
02.09.2013	30.09.2013	29	***8***
01.10.2013	31.10.2013	31	***8***

205

Diäten lt. LZ € 3.608,00 € 17,60

In der ersten Dienstreise von 7.2.2013 bis 28.2.2013 an den Einsatzort in ***25*** wäre Herr ***7*** 22 Kalendertage unterwegs gewesen (16 Tage unter der Woche; Freitag der 7.2. sowie drei volle Wochen; sowie 6 Wochenendtage). Dasselbe würde für die 8 weiteren Dienstreisen dieses Kalenderjahres gelten, wodurch sich eine Gesamtsumme von 205 Reisetagen ergeben hätte. Entsprechend hätte der Gesamtbetrag der ausbezahlten Taggelder EUR 3.608,00 betragen (EUR 17,60 * 205 Tage).

Taggelder nach § 26 Z 4 würden für jeden Tag der Reisebewegung zustehen, dies unabhängig davon, ob an den einzelnen Tagen Arbeitsleistungen erbracht wurden. Dieser Grundsatz würde sich schon aus dem Umstand ergeben, dass Taggelder eben kein Entgelt darstellen, das für die Arbeitsleistung gebührt, sondern einen Aufwandsersatz für den erhöhten Verpflegungsaufwand außerhalb des eigenen Wohnorts. Nach herrschender Auffassung würde selbst für jene arbeitsfreien Tage die Steuerbefreiung von Taggeldern gewahrt bleiben, an denen der Arbeitnehmer zu seinem Wohnsitz zurückkehrt (sog. „Durchzahlerregelung“), was im gegenständlichen Fall aufgrund der hohen Distanzen aber wohl nur selten der Fall gewesen wäre.

Stimmt man den anderen beiden Prämissen, die das Finanzamt zuletzt unterstellt hätte (5 Tage Anlaufphase á EUR 17,60), zu, müssten die tabellarische Aufstellung der Prämissen also wie folgt aussehen:

Berechnung von	Anlaufphase	KV-Anspruch	TG in Anlaufphase
BF vom 21.10.2024	5 Tage	Mo-So	EUR 17,60

Die Berechnung im oben angeführten Beispielsfall würde entsprechend wie folgt aussehen:

	Tage	Satz	Betrag
Ausbezahlt	205	EUR 17,60	3.608,00
Anlaufphase	30	EUR 17,60	528,00
KV bis 28.2.	17	EUR 12,06	205,02
KV ab 1.3.	158	EUR 12,42	1.962,36
Summe	205		2.695,38
	Steuerpflichtig		912,62
	in %		25%

Gerne würde die Bf. anbieten, alle Arbeitnehmer nach diesen Prämissen neu zu berechnen.

1.41 Mit Mail vom 22. Oktober 2024 teilte der steuerliche Vertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass die gestern (siehe Punkt 1.40) übermittelte elektronische Stellungnahme widerrufen werde. In dieser Stellungnahme wäre man einem Irrtum über den Sachverhalt unterlegen und in der Anlage wäre die korrigierte Stellungnahme enthalten. Das Ergebnis wäre dasselbe, aber die Begründung wäre nun richtiggestellt. In dem dieser Mail angeschlossenen Schreiben wird von der Bf. folgendes ausgeführt:

Der VwGH hätte im Erkenntnis vom 16. November 2023 (Ra 2022/15/0078-6) festgehalten, dass eine vereinfachte Tagessatzberechnung nicht die Zulässigkeit der steuerfreien Tagesgeldgewähr an sich in Frage stellt, sondern lediglich eine Berichtigungspflicht auslösen würde.

In den darauffolgenden Verhandlungen und Berechnungen wäre dabei außer Streit gestellt worden, dass in der steuerlichen Anlaufphase Taggelder auch über die kollektivvertraglichen Sätze hinaus steuerfrei behandelt werden können (§ 26 Z 4 EStG) und nach der Anlaufphase für die restliche Reisedauer in Höhe des kollektivvertraglichen Anspruchs steuerfreie Taggelder nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG vorliegen.

Nach Ansicht der Behörde wäre die Berichtigungsanordnung des VwGH so auszulegen, dass für jeden einzelnen Kalendertag eine Gegenüberstellung anzustellen wäre zwischen dem tatsächlich zugesagten Betrag (im Hinblick auf die vereinfachte Berechnung) und dem nach den steuerlichen Vorschriften für diesen Tag steuerfrei gebührenden Betrag.

Im Fall von Herrn ***7*** im Jahr 2013 wären daher nur für 152 von 205 Reisetagen Taggelder steuerfrei berücksichtigt worden, weil eine rechnerische Überlegung ergeben hätte, dass nur an diesen 152 Tagen eine zufällige Übereinstimmung zwischen den Tagen der vereinfachten Berechnung und der Berechnung nach den steuerlichen Bestimmungen bestanden hätte. Diese Auslegung würde aber die Ansicht des VwGH, dass eine vereinfachte Berechnung durch genaue Aufzeichnungen berichtigt werden kann, ad absurdum führen.

Diese Anordnung könne nur so zu verstehen sein, dass in einer nachträglichen Gesamtschau gegenüberzustellen wäre, an wie vielen Tagen der Arbeitnehmer tatsächlich gereist wäre und an wie vielen Tagen Tagesgelder ausbezahlt worden wären.

Da der Arbeitnehmer in diesem Fall unstrittig an 205 Tagen gereist wäre und für 205 Tage steuerfreie Tagesgelder bezahlt worden wären, müsste die Berechnung in oa Beispielfall entsprechend wie folgt aussehen:

	Tage	Satz	Betrag
Ausbezahlt	205	EUR 17,60	3.608,00
Anlaufphase	30	EUR 17,60	528,00
KV bis 28.2.	17	EUR 12,06	205,02
KV ab 1.3.	158	EUR 12,42	1.962,36
Summe	205		2.695,38
	Steuerpflichtig		912,62
	in %		25%

Nicht bei allen Arbeitnehmern würde die Anzahl der tatsächlichen Reisetage mit der Anzahl der nach der vereinfachten Berechnung ausbezahlten Tagesgelder übereinstimmen. Ginge man davon aus, dass Tagesgelder maximal in jener Anzahl steuerfrei behandelt werden dürfen, in denen sie auch ausbezahlt worden wären, ergäbe dies beispielsweise bei Herrn ***30*** (der erste in der Liste der Behörde, 156 Reisetage) für das Jahr 2013 folgenden Betrag:

[...]

1.42 Am 23. Oktober 2024 fand im fortgesetzten Beschwerdeverfahren die mündliche Verhandlung statt und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen, die beiden Parteien bereits zugestellt worden ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist zu FN ***9*** des Landesgerichts ***10*** seit ***11***2004 im Firmenbuch eingetragen.

Gegenstand des Unternehmens der Bf. ist die Durchführung von Holzschlägerungen. Geschäftsführer der Bf. ist seit deren Gründung im Februar 2004 ***12***, der auch der Alleingesellschafter der Bf. ist.

Die Bf. hat auch im Zeitraum 2013 bis 2017 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 innegehabt haben. Der Familienwohnsitz aller bei der Bf. beschäftigten Forstarbeiter hat sich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum immer jeweils mehr als 120 km vom Forstgebiet entfernt befunden, in dem sie gearbeitet haben.

Die Arbeit wird am Sitz der Bf. in ***13***, ***14*** (bzw. bis Mitte Dezember 2014: ***15*** in ***13***), an dem den Arbeitern kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, angetreten. Dort werden die Forstarbeiter am ersten Tag des Beginnes des Dienstverhältnisses sicherheitstechnisch ausgerüstet (wie Sicherheitsschuhe, Kleidung und Helm) und wird diese Ausrüstung anprobiert. Ferner erfolgt eine Sicherheitseinweisung. Es wird an diesem ersten Tag des Arbeitsantrittes auch der erste Einsatz, dh. die Arbeiten im ersten Forstgebiet, in dem die Arbeiter Schlägerungsarbeiten durchzuführen haben, und die Kundenanforderungen vorbesprochen. Sie erhalten dort auch ihr Werkzeug, wobei die einzusetzenden Arbeitsgeräte vorher überprüft und gewartet werden. Den Arbeitern wird pro Partie ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt und werden diese Fahrzeuge mit den für die Auftragsdurchführung notwendigen Arbeitsgeräten (Motorsägen, Äxte) beladen. Dieses Prozedere nimmt einen halben bis ganzen Tag in Anspruch. Daran anschließend brechen die Arbeitspartien zum ersten Arbeitseinsatz auf. 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 arbeiten in der Regel für einen Zeitraum von 3 bis 16 Wochen in den jeweiligen Forstgebieten, bevor sie einen Heimaturlaub (meist eine Woche) antreten. Im Forst wird von den Arbeitern der Bf. in der Regel nur an den Wochentagen Montag bis Freitag gearbeitet. An Sonntagen wurde nie gearbeitet. Wenn die Arbeiter während ihres Einsatzes das Forstgebiet wechseln fahren sie nicht zum Sitz der Bf. in ***13*** zurück, sondern fahren zum nächsten Einsatzort. Anhand des Dienstnehmers Herrn ***7*** heißt das zum Beispiel, dass dieser 2013 nach Beendigung der Schlägerungsarbeiten im Revier ***25*** am 9.7.2013 am 10. Juli 2013 mit seiner Partie in

das Revier ***28*** gefahren ist um dort ebenfalls Holzschlägerungsarbeiten zu verrichten. Eine Rückkehr nach der Beendigung der Tätigkeit im Revier ***25*** am 9.7.2013 und dem Beginn der Tätigkeit im Revier ***28*** am 10. Juli 2013 an den Sitz der Bf. in ***13*** ist durch Herrn ***7*** nicht erfolgt. Erst nachdem ein Arbeitseinsatz in den Forstrevieren beendet ist, fahren die Forstarbeiter der jeweiligen Partie mit dem Fahrzeug der Bf. zum Sitz der Bf. in ***13*** zurück und geben das Fahrzeug samt verwendeten Werkzeugen dort ab. Sollten die verwendeten Werkzeuge reparaturbedürftig sein, wird von der Bf. eine Reparatur veranlasst. So hat zum Beispiel ***7*** vom 16. Jänner 2014 bis 30. April 2014 - jeweils von Montag bis Freitag - durchgehend in den Forstrevieren ***27*** und ***25*** Holzschlägerungsarbeiten verrichtet und ist erst am 30. April 2014 mit seiner Partei zum Sitz der Bf. nach ***13*** gefahren, wo das Fahrzeug samt Werkzeug abgegeben wurde.

Während die Forstarbeiter der Bf. ihre Arbeit in den ihnen zugewiesenen Forstgebieten verrichten, nächtigen sie in Unterkünften in der Nähe des Forstgebietes und fahren daher nicht am Ende des jeweiligen Arbeitstages nach Hause (an ihren Familienwohnsitz). Die Arbeiter der Bf. haben sich selbst eine Unterkunft gesucht und hat die Bf. an die Arbeiter pauschale Nächtigungsgelder in Höhe von € 15,00 je Nächtigung steuerfrei bzw. 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 hat ***7*** im Zeitraum 2.5.2013 bis 25.5.2013 durchgehend in ***27*** Holzschlägerungsarbeiten für die Bf. durchgeführt.

Während des Einsatzzeitraumes (drei bis sechzehn Wochen) hat die Bf. für jeden Wochentag, dh. jeden rechnerischen Arbeitstag (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, das heißt einen Betrag von € 17,60 gewährt. Es wurden bei dieser Berechnung daher auch Tage mitberücksichtigt, an denen der jeweilige Mitarbeiter nicht gearbeitet hat (Urlaubs-, Zeitausgleichs- und Krankenstandstage). Dass die Arbeiter je Arbeitstag an Tagesgeldern (Trennungsgeldern) € 17,60 (das entspricht einem Betrag von € 2,20 je Stunde bei einer Arbeitszeit von 8 Stunden pro Tag) erhalten, wurde zwischen den Arbeitern und der Bf. (diese vertreten durch deren Geschäftsführer) auch bei Abschluss des Dienstverhältnisses so vereinbart.

Die Art der durch die Bf. vorgenommenen Berechnung der an die Forstarbeiter ausbezahlten Tagesgelder wird anhand des Arbeiters ***7*** für den Monat Juli 2013 im Folgenden dargestellt:

Einsatzgebiet	von	bis	Rechnerische Arbeitstage im Juli 2013 (Montag bis Freitag)
25	1.7.2013	9.7.2013	7
28	10.7.2013	26.7.2013	13
kein Einsatz	29.7.2013	31.7.2013	3
Summe			23

Es wurden daher im Juli 2013 23 mal € 17,60, das ist in Summe € 404,80, an Herrn ***7*** durch die Bf. ausbezahlt und von der Bf. zur Gänze nicht steuerbar bzw. steuerfrei behandelt.

Die Bf. hat 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, wobei diese Aufzeichnungen nachprüfbar für die Finanzverwaltung in der Lohnverrechnung der Bf. erfasst worden sind.

Vor dem Urlaubsantritt, dh. nach der Beendigung ihrer Arbeit in den ihnen von der Bf. zugewiesenen Forstgebieten, mussten die Forstarbeiter der Bf. das ihnen zur Verfügung gestellte Werkzeug und das Kraftfahrzeug zum Betriebssitz der Bf. in ***13*** zurückbringen. Dort wurden den Dienstnehmern auch die Löhne bar ausbezahlt. Nach Urlaubsende wurde vom Geschäftsführer der Bf. entschieden, ob die jeweiligen Arbeiter wieder im demselben Forstgebiet oder in einem anderen tätig werden. Für den nächsten Einsatz wurden die Firmenfahrzeuge der Bf. neu beladen bzw. wurden defekte Arbeitsmittel ausgetauscht.

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 vier Mal pro Woche ersetzt, wobei diese ausbezahlten Nächtigungsgelder 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. 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).

Für die im Folgenden angeführten bei der Bf. als Forstarbeiter beschäftigten Personen hat die Bf. auch Tagesgelder (Diäten) für Zeiten des Krankenstandes bezahlt, also für Zeiträume in denen sie nicht in den jeweiligen Forstgebieten tätig waren, und diese nicht der Lohnsteuer bzw. dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen:

1) ***37*** war im Zeitraum 24.6. bis 17.11.2013 im Krankenstand und wurde ihm für Juli und August 2013 insgesamt ein Tagesgeld von € 774,40 nicht steuerpflichtig ausbezahlt.

Bemerkt wird, dass dieser Dienstnehmer in der Berechnung die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen ist, nicht enthalten ist.

2) ***30*** war im Zeitraum 9.7. bis 11.9.2015 im Krankenstand und wurde ihm für den Zeitraum ab 9.7.2015 bis Ende August 2015 ein Tagesgeld von € 440,00 nicht steuerpflichtig ausbezahlt.

Bemerkt wird, dass dieser Dienstnehmer in der Berechnung die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen ist, zwar enthalten ist, aber nur für den Zeitraum bis 30.6.2015.

3) ***38*** war im Zeitraum 30.4. bis 16.6.2015 im Krankenstand und wurde ihm für Mai 2015 ein Tagesgeld von € 88,00 nicht steuerpflichtig ausbezahlt.

Bemerkt wird, dass dieser Dienstnehmer in der Berechnung die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen ist, nicht enthalten ist.

4) ***39*** war im Zeitraum 29.2. bis 12.6.2016 im Krankenstand und wurde ihm für März 2016 ein Tagesgeld von € 70,40 nicht steuerpflichtig ausbezahlt.

Bemerkt wird, dass dieser Dienstnehmer in der Berechnung die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen ist, zwar enthalten ist aber nicht das Jahr 2016 betreffend.

5) ***40*** war im Zeitraum 30.6.2016 bis 24.8.2017 im Krankenstand und wurde ihm für Juli 2016 ein Tagesgeld von € 369,60 nicht steuerpflichtig ausbezahlt.

Bemerkt wird, dass dieser Dienstnehmer in der Berechnung die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen ist, nicht enthalten ist.

6) ***41*** war im Zeitraum 30.9.2016 bis 11.11.2016 im Krankenstand und wurde ihm für Oktober und November 2016 ein Tagesgeld von insgesamt € 492,80 nicht steuerpflichtig ausbezahlt.

Bemerkt wird, dass dieser Dienstnehmer in der Berechnung die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen ist, nicht enthalten ist.

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 das 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. 4 und Abs. 5 wie folgt gelautet haben:

Absatz 4:

„Die Unterkünfte sind 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. Werks- und Dienstwohnungen fallen nicht unter diese Bestimmungen. Wird vom Arbeitgeber grober Missbrauch oder ein Überschreiten der Betriebskosten festgestellt, so kann er die den Rahmen der üblichen Aufwände übersteigenden Kosten nach einmaliger Verwarnung dem Arbeitnehmer in Anrechnung bringen.“

Absatz 5:

„Arbeitnehmer, die an Arbeitsstätten beschäftigt werden, die soweit 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 ... Werktage je Urlaubsjahr.

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

Der auf das Dienstverhältnis anzuwendende Kollektivvertrag liegt im Büro des Dienstgebers in ***13*** 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 seiner 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.“

Die Zeitlöhne für Waldarbeiter mit Forstarbeiterprüfung aufgrund des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen vom 27.3.2012 waren in den Lohntafeln wie folgt festgelegt:

Zeitraum	Betrag	mal 1,33 (=Trennungsgeld)
----------	--------	---------------------------

1. März 2012 bis 28. Februar 2013	€ 9,07	€ 12,06
1. März 2013 bis 28. Februar 2014	€ 9,34	€ 12,42
1. März 2014 bis 28. Februar 2015	€ 9,55	€ 12,70
1. März 2015 bis 29. Februar 2016	€ 9,74	€ 12,95
1. März 2016 bis 28. Februar 2017	€ 9,88	€ 13,14
1. März 2017 bis 28. Februar 2018	€ 10,02	€ 13,33

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 sowie auch auf die Darstellung in der „Tischvorlage“ vom 19.6.2024, dem von der belangten Behörde in Vorlagebericht vom 19.4.2018 und auch in der Erörterung am 19. Juni 2024 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 und wurde dies auch in der Sachverhaltsdarstellung der Amtsrevision vom 5.9.2022 betreffend das Erkenntnis vom 22.7.2022, RV/5100647/2018, so dargestellt (vgl. S. 2 oben dieser Amtsrevision).

Der Umstand, dass die Forstarbeiter der Bf. nicht nur maximal fünf Wochen in den jeweiligen Forstgebieten gearbeitet haben bevor sie einen längeren Heimaturlaub angetreten haben sondern eine solche Tätigkeit auch mehr als 16 Wochen betragen hat, ergibt sich aufgrund der dem Prüfer von der Bf. vorgelegten Reiseaufzeichnungen:

So war etwa ***30*** im Jahr 2014 in den Forstgebieten ***27*** und ***36*** für über 12 Wochen durchgehend tätig ohne einen Heimaturlaub anzutreten und zwar vom 2.6.2014 bis 26.8.2014.

31 war im Jahr 2013 vom 2.5.2013 bis 25.6.2013, das heißt fast acht Wochen, durchgehend im Forstrevier ***33*** tätig.

32 war im Jahr 2013 vom 2.5.2013 bis 24.8.2013 durchgehend im Forstrevier ***34***, dh. für mehr als 16 Wochen, tätig. Bereits am 26.8.2013 hat er seine weitere Tätigkeit im Forstrevier ***35*** begonnen.

Die Feststellung, dass beim Wechsel des Forstgebietes während des Einsatzes die Forstarbeiter nicht zum Sitz der Bf. in ***13*** zurückgefahren sind, sondern zum nächsten Einsatzort gefahren sind, gründet sich auf die Darstellung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 21.7.2022 (vgl. S. 3 der darüber aufgenommenen Niederschrift: „Diese Personen haben de facto nie die Betriebsstätte oder die Zentrale der Beschwerdeführerin gesehen, sondern waren an den Einsatzorten, dh. in den 20 bis 25 verschiedenen Forsten wo Herr ***17*** Aufträge hatte. Sie sind dann von einem Einsatzort zum nächsten gefahren...“).

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. Auch in der Amtsrevision vom 5.9.2022 betreffend das Erkenntnis vom 22.7.2022, RV/5100647/2018, wird sachverhaltsmäßig ausgeführt, dass die für die Verrichtung von Holzschlägerungen von der mitbeteiligten Partei beschäftigten Forstarbeiter ihren Familienwohnsitz im EU-Ausland haben, wobei dieser immer jeweils mehr als 120 km vom jeweiligen Forstgebiet entfernt gelegen ist.

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 in den 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 ***5***, ***6*** und ***7*** sowie im Schreiben vom 23.12.2021. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass in dem der E-Mail vom 21.10.2024 angeschlossenen Schreiben der Bf. gleichen Datums vorgebracht wurde, dass es sachverhaltsmäßig nicht zutreffen würde, dass die Bf. den Forstarbeitern für die Dauer der jeweiligen Dienstreise nur für Wochentage Taggelder bezahlt hätte, sondern für jeden einzelnen Kalendertag der Dienstreise EUR 17,60 an Taggeld bezahlt worden wäre. Dieses Vorbringen ist am nächsten Tag von der Bf. zwar dahingehend korrigiert worden, dass dargestellt wurde, dass im Schreiben vom 21.10.2024 ein Irrtum betreffend den Sachverhalt vorgelegen habe. Trotzdem ist festzuhalten, dass das Vorbringen im Schreiben vom 21.10.2024 jedenfalls aufgrund der Ermittlungsergebnisse eindeutig der von der Bf. mit den Forstarbeitern getroffenen Vereinbarung, die auch bei der Bezahlung der Forstarbeiter in der Folge so umgesetzt wurde, nicht entspricht:

So führt die Bf. im Schreiben vom 9.9.2021 aus, dass (Anmerkung: zu ergänzen: nur) für jeden Arbeitstag (Montag bis Freitag ohne Feiertage) des Dienstverhältnisses 2/3 des Tagessatzes (EUR 17,60) bezahlt wurden.

Auch im Schreiben vom 23.12.2021 wird von der Bf. vorgebracht, dass die im Juli 2013 an Herrn ***7*** steuerfrei ausbezahlten Diäten EUR 404,80 betragen haben und sich dieser Betrag aus der Anzahl der rechnerischen Arbeitstage (Montag bis Freitag) im Juli 2013 ergeben hat.

In der mündlichen Verhandlung vom 21.7.2022 hat der steuerliche Vertreter der Bf. angegeben, dass die € 17,60 von Montag bis Freitag bezahlt wurden (S. 4 oben der Niederschrift vom 21.7.2022). Über Nachfrage der Vertreterin der belangten Behörde wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. auch festgehalten, dass für das Wochenende keine Diäten bezahlt wurden, sondern nur Montag bis Freitag (S. 5 Mitte der Niederschrift vom 21.7.2022).

Aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen der GPLA-Prüfung ergibt sich eindeutig, dass die Bf. für den Zeitraum 2013 bis 2017 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.“).

Die Feststellungen betreffend ausbezahlte Tagesgelder (Diäten) für Zeiten des Krankenstandes, also für Zeiträume in denen diese Forstarbeiter nicht in den jeweiligen Forstgebieten tätig waren, und dass diese Tagesgelder nicht der Lohnsteuer bzw. dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen wurden, gründet sich auf eine vom Gericht durchgeführte Abfrage der Dienstnehmer über „AJ-Web“ sowie die mit Mail der Bf. vom 8. Juli 2022 vorgelegten Unterlagen und zwar insbesondere der Lohnkonten dieser Dienstnehmer der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1.: Ad von der Bf. an die Forstarbeiter im Zeitraum 2013 bis 2017 nicht lohnversteuerter und auch nicht dem Dienstgeberbeitrag bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfenen **Tagesgelder:**

Für die steuerliche Behandlung dieser Tagesgelder sind folgende gesetzliche Bestimmungen relevant:

§ 26 Z 4 EStG 1988 lautet wie folgt:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

4. 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).

a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird.

Werden Fahrten zu einem Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend unmittelbar vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

c) 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.

d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer 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

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 Fahrtkostenersatz bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Wie sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, ergibt, sind im gegenständlichen Fall sowohl das Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 als auch jener des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu prüfen.

Der Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 setzt voraus, dass es sich bei den vom Dienstgeber gezahlten Tagesgeldern um Beträge handelt, die aus Anlass einer Dienstreise gezahlt werden. Dabei kann es sich nur um solche Leistungen des Arbeitgebers handeln, die gesondert und mit der ausschließlichen Zweckbestimmung dem Arbeitnehmer Reisekosten zu ersetzen, gezahlt werden (vgl. zB Kirchmayr/Rimböck in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, Tz 50 zu § 26).

Eine Dienstreise iSd § 26 Z 4 zweiter Satz erster Teilstrich EStG 1988 liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (vgl. zB Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 64. Lfg. (Stand Sept. 2017), Tz 9 zu § 26).

Begründet der im Zuge von Dienstverrichtungen ständig wechselnde Einsatzorte aufsuchende Dienstnehmer durch einen mehr als fünf Tage andauernden dienstlichen Aufenthalt an einem Einsatzort einen neuen bzw. weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit, so liegt ab diesem Zeitpunkt keine Dienstreise zu diesem Ort vor (vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082), da ein längerer Aufenthalt an ein und demselben Ort es dem Dienstnehmer ermöglicht, sich über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so einen über den privat veranlassten Verpflegungsaufwand hinausgehenden Mehraufwand zu vermeiden (vgl. zB VwGH 20.11.1996, 96/15/0097).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, sind die Forstarbeiter durchgehend, das heißt jeweils von Montag bis Freitag jeder Woche in einem Revier wie zB in ***25***,

48, ***49*** oder ***33***, tätig gewesen, sodass sie im jeweiligen Forstgebiet nach fünf aufeinanderfolgenden Tagen einen neuen Mittelpunkt ihrer Tätigkeit begründet haben und ab diesem Zeitpunkt schon aus diesem Grunde jedenfalls keine Dienstreise iS des § 26 Z 4 EStG 1988 vorgelegen ist (vgl. zB VwGH 21.9.1993, 93/14/0136), weil der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum von zumindest fünf Tagen zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führt (vgl. zB Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 64. Lfg. (Stand Sept. 2017), Tz 18 zu § 26 mwN). Bei Forstarbeitern erstreckt sich die Tätigkeit auf mehrere Orte, welche wiederum jeweils einen Mittelpunkt der Tätigkeit bilden (vgl. Kirchmayr/Rimböck Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, Tz 61/6 zu § 26).

Wie sich ebenfalls aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde zwischen den Forstarbeitern und der Bf. vereinbart, dass pro rechnerischem Arbeitstag lediglich ein Betrag von € 17,60 ausbezahlt wird. Auf Basis dieser Vereinbarung ist es aber entgegen der offenbaren Ansicht der Bf. nicht zulässig, Entgelte, die die Bf. für Zeiten bezahlt hat, für die die Forstarbeiter nicht im jeweiligen Forstrevier tätig waren wie aufgrund von Urlaub, Zeitausgleich oder Krankenstand, teilweise auf Tage „anzurechnen“ für die € 17,60 aufgrund einer Dienstreise gezahlt wurden und so die nicht steuerbaren Beträge auf den gesetzlichen Höchstsatz von € 26,40 „aufzustocken“.

Auch die sogenannte Durchzahlerregelung (vgl. dazu zB Jakom/Ebner, EStG 2024, Rz 21 zu § 26) kommt im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung, weil diese Regelung einen kollektivvertraglichen Anspruch auf Nächtigungsgeld voraussetzt und der Kollektivvertrag für gewerbliche Forstunternehmen vom 27.3.2012 keinen Anspruch auf Nächtigungsgeld vorsieht (vgl. BFG 29.12.2022, RV/2100916/2018).

Allerdings steht den Forstarbeitern auch für die ersten fünf Arbeitstage in einem Forstrevier **kein nicht steuerbares Tagesgeld** iS des § 26 Z 4 zweiter Satz erster Teilstrich EStG 1988 zu, weil eine Dienstreise im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung voraussetzt, dass der Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG, 64. Lfg., Tz 9 zu § 26). Eine Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 liegt nicht vor, wenn das Ziel der Reise der Dienstort ist (VwGH 20.6.2000, 98/15/0066). Wie sich aus den im Gesetz angeführten Beispielen zum Dienstortbegriff – nämlich Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager – ergibt, ist als Dienstort der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers zu verstehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0005; VwGH 13.12.1991, 90/13/0197). In der Regel fällt zwar der Dienstort mit dem Betriebsort (einer Betriebsstätte) des Arbeitgebers zusammen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene ständige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038). Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, werden die Forstarbeiter nicht am Sitz der Bf. in ***13*** tätig und verfügen dort auch nicht über einen

Arbeitsplatz. Vielmehr ist es so, dass nach den zwischen der Bf. und den Forstarbeitern abgeschlossenen Dienstverträgen die Forstarbeiter für die Bf. nur für Holzschlägerungsarbeiten und diverse forstliche Tätigkeiten in den jeweiligen Forstrevieren für die die Bf. einen entsprechenden Auftrag erhalten hat, tätig geworden sind und keine Arbeiten an einem Arbeitsplatz am Sitz der Bf. in ***13*** verrichtet haben, weswegen keine Dienstreise iS des § 26 Z 4 zweiter Satz erster Teilstrich EStG 1988 vorgelegen ist.

Soweit im Schreiben der Bf. vom 22.10.2024 ausgeführt wird, dass in den nach der Entscheidung des VwGH vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, darauffolgenden Verhandlungen und Berechnungen dabei außer Streit gestellt worden wäre, dass in der steuerlichen Anlaufphase Taggelder auch über die kollektivvertraglichen Sätze hinaus steuerfrei behandelt werden können (§ 26 Z 4 EStG), ist festzuhalten, dass dem Abgabenverfahren eine Außerstreitstellung in rechtlicher Hinsicht fremd ist und § 279 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht eine volle Kognitionsbefugnis in rechtlicher Hinsicht einräumt (vgl. dazu zB Tanzer/Unger, Stoll-BAO², Rz 10 ff zu § 279).

Betreffend das Nichtvorliegen einer Dienstreise auch nach dem zweiten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 wird auf die Ausführungen zu den Nächtigungsgeldern (Punkt 3.3.2.) verwiesen.

Wie bereits dargestellt liegt durch die in § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen vorgesehene Voraussetzung eines inländischen Familienwohnsitzes für die Gewährung von Trennungsgeld eine unzulässige Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) vor und sind daher für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 die im EU-Ausland gelegenen Familienwohnsitze der Forstarbeiter einem inländischen Familienwohnsitz iSd § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages für gewerbliche Forstunternehmen gleichzustellen (VwGH 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, Rn. 28).

Hinsichtlich der steuerfrei auszahlbaren Tagesgelder sieht § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 eine doppelte Begrenzung der Steuerfreiheit, nämlich einerseits mit der Höhe, in der der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist, und andererseits mit dem in § 26 Z 4 EStG 1988 geregelten Höchstsatz von 26,40 €, auf den § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ausdrücklich verweist, vor. Individualarbeitsvertragliche Überzahlungen über den Kollektivvertrag hinaus führen daher insoweit zu keiner Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (VwGH 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, Rn. 29).

Es können daher nur die kollektivvertraglich vorgesehenen Sätze für die Trennungsgelder steuerfrei ausbezahlt werden und zwar bemessen sich diese nach dem 1,33 fachen des Zeitlohnes eines Waldarbeiters mit Forstarbeiterprüfung je Stunde und finden sich die diesbezüglichen Beträge für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum im festgestellten Sachverhalt angeführt.

Soweit im Schreiben der Bf. vom 21.10.2024 ausgeführt wird, dass für jeden einzelnen Kalendertag der Dienstreise EUR 17,60 an Taggeld von der Bf. bezahlt worden wäre und nicht nur für die (rechnerischen) Arbeitstage (Montag bis Freitag) ist festzuhalten, dass sich dieses Vorbringen nicht mit den von der Bf. bisher vorgelegten Unterlagen deckt und auch im Gegensatz zum bisherigen Vorbringen steht:

So wurde im Schreiben vom 9.9.2021 folgendes von der Bf. vorgebracht:

„Für jeden Arbeitstag (Montag bis Freitag ohne Feiertage) des Dienstverhältnisses wurden 2/3 des Tagessatzes (EUR 17,60) bezahlt.“

Auch im Schreiben vom 23.12.2021 wurde vorgebracht, dass an den Dienstnehmer Herrn ***7*** im Juli 2013 (Anmerkung: laut Lohnverrechnung der Bf.) EUR 404,80 an steuerfreien Diäten ausbezahlt wurden und sich dieser Betrag aus der Zahl der **rechnerischen** Arbeitstage im Juli 2013 (23) multipliziert mit 17,60 ergibt.

Auch in der mündlichen Verhandlung vom 21. Juli 2022 wurde von der Bf. vorgebracht, dass die Forstarbeiter von Montag bis Freitag bezahlt wurden und zwar jeweils € 2,20 pro Stunde, woraus sich pro Tag mit 8 Stunden Arbeit ein Betrag von € 17,60 ergibt (vgl. S. 4 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 21.7.2022).

Vom Finanzamt wurde in der Amtsrevision und auch bei der Erörterung am 19.6.2024 vorgebracht, dass lediglich die Zahlung der Hälfte des Trennungsgeldes laut Kollektivvertrag aufgrund einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung und das Trennungsgeld daher nur in dieser Höhe gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei sein könne und zwar mit folgender Begründung:

In § 5 Abs. 5 des Kollektivvertrages wäre vorgesehen, dass bei Nichtinanspruchnahme der zur Verfügung gestellten Unterkunft nur die Hälfte des Trennungsgeldes gebührt. Laut § 5 Z 4 des Kollektivvertrages 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 einem ordentlichen Zustand zu erhalten. Die Bf. hätte den Forstarbeitern zwar keine Unterkunft zur Verfügung gestellt aber pauschale Nächtigungsgelder in Höhe von € 15,00 je Arbeitstag geleistet, was nach Ansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall gleichzusetzen wäre mit der Nichtinanspruchnahme einer zur Verfügung gestellten Unterkunft. In diesem Zusammenhang wäre auch darauf hinzuweisen, dass der anzuwendende Kollektivvertrag überhaupt keinen Anspruch auf Nächtigungsgeld vorsehen würde, weil der Arbeitgeber grundsätzlich verpflichtet wäre, Unterkünfte zur Verfügung zu stellen.

Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten, dass – wie vom Finanzamt richtigerweise festgestellt wurde – die Bf. den Forstarbeitern keine Unterkünfte zur Verfügung gestellt hat, sondern haben sich die Forstarbeiter diese selbst ausgesucht und bezahlt, wobei die Bf. dafür an die

Forstarbeiter € 15,00 vier Mal pro Woche bezahlt hat.

Die im Kollektivvertrag vorgesehene Reduktion des Trennungsgeldes bei Nichtinanspruchnahme der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterkunft stellt nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts eine Sanktion für den Fall dar, wenn tatsächlich eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Unterkunft nicht in Anspruch genommen wurde. Der Arbeitgeber mietet beispielsweise Hotelzimmer für die Partie von zehn Arbeitern an und in der Folge wird ihm aber von fünf der Arbeiter mitgeteilt, dass sie das vom Arbeitgeber für sie reservierte und bezahlte Hotelzimmer nicht in Anspruch nehmen, sondern sich selber eine Unterkunft suchen würden. In diesem Fall hat der Arbeitgeber einen Aufwand, der frustriert ist, und da setzt die kollektivvertragliche Sanktion ein. Daher vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass es zu keiner Reduktion des im Kollektivvertrag vorgesehenen Trennungsgeldes durch die Auszahlung von pauschalen Nächtigungsgeldern durch die Bf. kommt, sondern das volle Trennungsgeld laut Kollektivvertrag für gewerbliche Forstunternehmen in der im Beschwerdezeitraum geltend Fassung zusteht.

Vom Finanzamt wurde im Schreiben vom 15. Februar 2024 und Hinweis auf eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 30.8.2023, RV/6100699/2014, vorgebracht, dass eine Waldbewirtschaftung nicht unter einen Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 subsumiert werden könne, weil keine Baustellentätigkeit vorliegen würde, da nichts errichtet werde und es bei der Waldbewirtschaftung an einer engen Verbindung zu einem eng umrissenen Ort fehlen würde.

Diesbezüglich ist das Bundesfinanzgericht der Ansicht, dass auch bei Schlägerungsarbeiten eine Baustellentätigkeit iS des § 3 Abs. 1 Z 16b dritter Teilstrich vorliegt, weil es sich um eine Baustelle im Wald handelt, die auch lokal umgrenzt ist. Da das Fällen von Bäumen mit großen Gefahren für Leib und Leben verbunden ist, bestehen in einem solchen Waldgebiet Betretungsverbote (vgl. § 34 Abs. 2 lit. b ForstG 1975) und ist grundsätzlich auch eine Fällungsbewilligung (§ 88 Abs. 1 ForstG 1975) erforderlich, die sich auf ein bestimmtes Gebiet im jeweiligen Forst bezieht (vgl. § 87 Abs. 4 ForstG 1975). Es ist daher gar nicht zulässig, dass Fällungen im gesamten Waldgebiet erfolgen können, sondern ist der Bereich für die Schlägerungen immer örtlich umgrenzt und wird auch durch eine entsprechende Beschilderung des Gebietes mit Betretungsverbot gekennzeichnet (vgl. § 34 Abs. 6 ForstG 1975). Diese Beschilderung bzw. die örtliche Begrenzung des Gebietes in denen Fällungen vorgenommen werden können unterscheidet sich nicht von einer Baustelle im freien Gebiet. Ob (nur) eine geringe Bearbeitung der gefällten Bäume erfolgt, kann nach Ansicht des erkennenden Gerichts von keiner Relevanz sein, und können entsprechende Bearbeitungsschritte wie zB eine Endrindung zum Teil auch vor Ort vorgenommen werden (vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Entrinden>). Auch der Zuschnitt von Brennholz erfolgt in der Regel bereits im Rahmen der Schlägerungsarbeiten. Überdies ist die Tätigkeit im Fällungsgebiet im jeweiligen Revier insofern auch produktiv als natürlich die Bäume, die gefällt werden, einem weiteren Produktionsprozess zugeführt werden.

Ferner ist darauf zu verweisen, dass nicht bei allen Baustellen eine „Anlage“ erbaut wird, sondern zB auch Abrissarbeiten auf einer Baustelle erfolgen ohne dass es zu einer Errichtung kommt.

Berücksichtigt man schließlich auch den Zweck für die Einführung der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wonach die Steuerfreiheit mit der Reisekostennovelle 2007 deswegen eingeführt wurde, weil mit den in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG angeführten Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen (220/A BlgNR 23. GP, S. 5) und gebietet daher eine verfassungskonforme Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 auch die Subsumierung von Schlägerungsarbeiten in begrenzten Forstgebieten unter dessen dritten Teilstrich, weil auch bei Schlägerungsarbeiten im Forstrevieren typischerweise Aufwendungen anfallen, die bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen.

Daher steht die Steuerfreiheit für die an die Forstarbeiter der Bf. gewährten Tagesgelder in der kollektivvertraglich vorgesehenen Höhe für den gesamten Zeitraum der Tätigkeit in den jeweiligen Forstgebieten gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu, weil diese Tätigkeiten in den einzelnen Forstgebieten immer zeitlich begrenzt waren und in keinem Fall länger als sechs Monate gedauert haben und zwar vom **ersten** Tag der Tätigkeit in einem Forstgebiet im jeweiligen Jahr, weil keine Dienstreise iS des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegt und daher auch für die ersten fünf Tage (nach fünf Tagen wäre jedenfalls ein Mittelpunkt der Tätigkeit – bei Vorliegen einer Dienstreise iS des § 26 Z 4 EStG 1988 – begründet, weil eine durchgehende Tätigkeit vorliegt; vgl. zB VwGH 26.4.2000, 95/14/0022).

Jener Teil der von der Bf. ausbezahlten Diäten (Tagesgelder), der die Grenze des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 – also den kollektivvertraglichen Satz, weil dieser niedriger ist als der Satz des § 26 Z 4 EStG 1988, übersteigen, ist hingegen steuerpflichtig.

Zum im Schreiben vom 21.2.2022 durch die belangte Behörde erstatteten 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 Reisekostenersatzes handeln würde, die steuerpflichtig wären und daher keine Einzelabrechnung der Reisen stattgefunden hätte, ist in Übereinstimmung der mit dem vom VwGH aufgehobenen Erkenntnis vom 22.7.2022, RV/5100647/2018, 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 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.

Aus der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich, dass die betreffenden Leistungen (die ausbezahlten Tagesgelder) ein Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Reise sein müssen (VwGH 27.11.2017, Ra 2015/15/0026). Die Bf. hat grundsätzlich nur an solche Dienstnehmer Tagesgelder gewährt, die sich auch tatsächlich auf eine Reise iS des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 befunden haben und wurden diese Tagesgelder nur für diese Reisen – und nicht für Zeiten, in denen sich der Dienstnehmer nicht auf Reise befunden hat – ausbezahlt. Es stellen daher die von der Bf. gewährten Tagesgelder Ersatz konkreter Aufwendungen für jeweils bestimmte Reisen 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 Reise zustehenden Tagesgelder hat sich die Bf. einer vereinfachten Berechnung bedient und wurde diese Berechnung überdies vom Lohnsteuerprüfer nicht beanstandet.

Vom VwGH wurde in seiner Entscheidung vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, diese Rechtsansicht aufgrund des festgestellten Sachverhaltes auch nicht beanstandet, sondern bestätigt, dass bei Vorliegen von Aufzeichnungen, aus denen das jeweilige Datum, die Dauer, das Einsatzgebiet und der Zweck des Einsatzes für jeden Tag des Einsatzes für jeden einzelnen Forstarbeiter ersichtlich sind und auch in der Lohnverrechnung erfasst hat, eine anschließende falsche („vereinfachte“) Tagessatzberechnung nicht die Zulässigkeit der steuerfreien Tagesgeldgewähr an sich in Frage stellt, sondern lediglich eine Berichtigungspflicht aus (Rn. 37 dieser Erkenntnisses). Die Berichtigung der gewährten Tagesgelder der Höhe nach auf die nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zustehende Höhe wurde vom erkennenden Gericht wie folgt vorgenommen:

Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Anteiles der von der Bf. ausbezahlten Tagesgelder wurde eine Berechnung anhand jener Dienstnehmer vorgenommen, die vom Prüfer im Rahmen der für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2015 durchgeführten Berechnung der

steuerpflichtigen Tagesgelder herangezogen wurden. Der für jeden Zeitraum für die in der Beilage, die diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossenen ist, angeführten Dienstnehmer der Bf. wurde aus den tatsächlichen Anteilen der steuerpflichtigen Tagesgelder zu den ausbezahlten Tagesgeldern ein Mittelwert gebildet, der sodann auf das gesamte an alle Forstarbeiter des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes ausbezahlten Tagesgelder angewendet wurde.

Aus der Beilage zu dieser Entscheidung ergibt sich, dass an die in dieser Beilage angeführten Dienstnehmer von der Bf. insgesamt ein Taggeld von **€ 171.273,00** steuerfrei ausbezahlt wurde.

Der Anteil der nicht unter die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 fallenden Taggelder für die in der Beilage dieser Entscheidung angeführten Dienstnehmer und der jeweils angeführten Zeiträume (Jahre) beträgt **€ 66.362,37**.

Dies ergibt einen Prozentsatz von 38,75% von nicht unter die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 fallenden von der Bf. ausbezahlter Taggelder.

Für die beschwerdegegenständlichen Jahre betragen daher die Bemessungsgrundlagen betreffend die Haftung der Bf. gemäß § 82 EStG 1988 für die der Lohnsteuerpflicht unterliegenden Taggelder:

Jahr	insgesamt von der Bf. für alle Forstarbeiter laut Lohnkonten bezahlt	steuerpflichtig (38,75%)
2013	€ 264.895,40	€ 102.646,97
2014	€ 239.184,00	€ 92.683,80
2015	€ 231.809,60	€ 89.826,22
2016	€ 250.289,60	€ 79.549,72
2017	€ 28.142,40	€ 10.905,18

Diese Art der Berechnung wurde im grundsätzlichen den Parteien bereits mit dem Beschluss vom 17. Juli 2024 übermittelt und wurde die von der belangten Behörde mit Schriftsatz vom 14.8.2024 dargestellte Modifikation (keine Durchschnittsbildung je Dienstnehmer, sondern Heranziehung aller ermittelten Verhältniswerte für den Mittelwert) der Bf. mit Beschluss vom 11. September 2024 übermittelt. Gegenüber dieser Berechnung erfolgt nunmehr lediglich eine Modifikation dahingehend, dass für **alle** Arbeitstage, für die Diäten durch die Bf. ausbezahlt wurden, die Ermittlung anhand der Sätze des Kollektivvertrages für Arbeiter/innen in den

gewerblichen Forstunternehmen erfolgt und nicht jeweils für die ersten fünf Tage der Arbeit im jeweiligen Forstgebiet ein Betrag von € 17,60 berücksichtigt wird.

3.1.2.: Ad von der Bf. an die Forstarbeiter im Zeitraum 2013 bis 2017 nicht lohnversteuerter und auch dem Dienstgeberbeitrag bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfenen **Nächtigungsgelder:**

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, sieht der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum gültige Kollektivvertrag für Arbeiter/innen in den gewerblichen Forstunternehmen keine Auszahlung von pauschalen Nächtigungsgeldern an die Forstarbeiter vor, weswegen bezüglich der von der Bf. bezahlten Nächtigungsgelder aus diesem Grunde die Anwendung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b nicht in Betracht kommt und nur die Anwendbarkeit des § 26 Z 4 EStG 1988 auf diese zu prüfen ist.

Wie bereits unter Punkt 3.3.1 dargestellt, kommt eine Subsumption der nicht steuerpflichtig durch die Bf. behandelten Nächtigungsgelder unter den ersten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht in Betracht, weil der Dienstreisebegriff dieses Tatbestandes nicht erfüllt ist.

Bezüglich des zweiten Tatbestandes § 26 Z 4 EStG 1988 hat der VwGH im Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, folgendes ausgesprochen (Rn. 32) und ist das Bundesfinanzgericht gemäß § 63 Abs. 1 VwGG im fortgesetzten Verfahren an diese Rechtsansicht gebunden:

„..., dass der zweite Dienstreisetatbestand entgegen der offenbaren Ansicht des BFG - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 19. Februar 1992, 91/14/0212, ausgeführt hat - nur dann erfüllt ist, 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. Dies ist freilich nicht gegeben, wenn jemand von sich aus von Vornherein eine Arbeit außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) annimmt. Eine Dienstreise könnte sich im Revisionsfall sohin nur allenfalls in der Entsendung der Forstarbeiter vom Sitz der mitbeteiligten Gesellschaft in das jeweilige Forstgebiet verwirklichen.“

Wie sich aus den von der Bf. mit den Forstarbeitern abgeschlossenen Dienstverträgen ergibt wurden die Forstarbeiter nicht für Arbeiten in einem konkret genannten Forstgebiet aufgenommen und sind dann nach der Tätigkeit in diesem Forstgebiet über Auftrag der Bf. in einem anderem Forstgebiet tätig geworden. Laut den Dienstverträgen hat sich nämlich die Beschäftigung generell auf Holzschlägerungen in sämtlichen Forstgebieten im Bundesgebiet bezogen, für die die Bf. mit Holzschlägerungen beauftragt wird. Im beschwerdegegenständlichen Fall haben daher die Forstarbeiter von sich aus freiwillig einen weit entfernten Arbeitsplatz von ihrem Familienwohnsitz gewählt und liegt diese Entscheidung

in der alleinigen Privatsphäre des jeweiligen Forstarbeiters und basiert daher nicht aufgrund einer vom Dienstgeber angeordneten Dienstreise mit Nächtigung.

Eine Entsendung im arbeitsrechtlichen Sinn setzt das Bestehen des gewöhnlichen Arbeitsortes am Betriebssitz bzw. einer Betriebsstätte des Arbeitgebers vor der Entsendung voraus (OGH 8.4.1992, 9 ObA 61/92). Die Forstarbeiter haben keine Arbeiten am Betriebssitz der Bf. verrichtet, sondern waren ausschließlich in den ihnen zugewiesenen Forstgebieten tätig. Dienstort der Forstarbeiter ist daher nicht der Betriebssitz der Bf. in ***13***, sondern die jeweiligen Forstgebiete. Mangels Verlassens des vereinbarten Einsatzortes – nämlich des jeweiligen Forstreviers – liegt auch keine Dienstreise im Sinn des § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG 1988 vor, weil im gegenständlichen Fall keine Entsendung der Forstarbeiter vom Sitz der Bf. in das jeweilige Forstgebiet vorliegt. Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Ansicht der belangten Behörde an (vgl. S. 4 der Stellungnahme vom 15.2.2024), dass die durch den Abschluss der jeweiligen Dienstverträge zum Ausdruck kommende freiwillige Wahl des vom Familienwohnsitz weit entfernten Arbeitsplatzes und zwar alle Forstgebiete im Bundesgebiet für die die Bf. Aufträge zur Durchführung von Holzschlägerungsarbeiten erhält in der Privatsphäre des jeweiligen Forstarbeiters gelegen ist und daher keine angeordneten Dienstreisen mit Nächtigung iS des § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG 1988 vorliegen. Für die eigentliche Tätigkeit, die der Dienstnehmer laut Arbeitsvertrag zu erbringen hat, bloß vorbereitende Tätigkeiten am Sitz des Dienstgebers reichen nicht aus, dass ein gewöhnlicher Arbeitsort am Betriebssitz des Arbeitgebers dadurch begründet wird (OGH 27.5.1986, 14 Ob 81/86). Daher ist der Umstand, dass die Forstarbeiter am Beginn des Dienstverhältnisses mit sicherheitstechnischer Ausrüstung ausgestattet wurden, eine Sicherheitseinweisung erhalten haben und der erste Einsatz im Forstgebiet, in dem die Forstarbeiter ihre Arbeit laut Dienstvertrag verrichten sollen, vorbesprochen wurde, nicht ausreichend, dass von einem gewöhnlichen Arbeitsort der Forstarbeiter am Sitz der Bf. ausgegangen werden kann. Auch durch die Rückfahrt mit dem von der Bf. zur Verfügung gestellten Fahrzeug am Ende der Einsätze in den verschiedenen Forstrevieren zum Sitz der Bf. wird dort genauso wenig ein gewöhnlicher Arbeitsort der Bf. begründet zumal es in der Natur der Sache liegt, dass die Fahrzeuge nach dem Ende einer Saison nicht in den Forstrevieren stehen gelassen werden können. Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die Bf. mit den Forstarbeitern wechselnde Arbeitsorte vereinbart und sind daher die Fahrten in die jeweiligen Forstreviere nicht aufgrund eines Auftrages der Bf. erfolgt (vgl. dazu auch OGH 29.4.2004, 8 ObA 36/04h). Abschließend ist festzuhalten, dass Arbeitsort eines Dienstnehmers nicht nur dort ist wo der Dienstgeber eine entsprechende Verfügungsmacht über den jeweiligen Bereich in dem die Arbeit stattfindet hat, sondern kann diese auch beim Auftraggeber des Dienstgebers liegen.

3.3.3. Zusammengefasste Darstellung der gemäß § 82 EStG 1988 festgesetzten Lohnsteuer sowie der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2017, wobei aufgrund der niedrigen Einkommensverhältnisse der Forstarbeiter für die Lohnsteuer

betreffend Taggelder und Nächtigungsgelder für die Jahre 2013 bis 2015 ein Pauschalsatz von 30% und für 2016 und 2017 von 25% herangezogen wird:

[...]

3.3.4 Säumniszuschläge betreffend Säumniszuschläge Haftung Lohnsteuer 2013 bis 2017 sowie Säumniszuschläge betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016:

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

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

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

Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich (vgl. VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206, sowie VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023).

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit, unabhängig davon, ob die Festsetzung der Stammapgabe rechtmäßig, rechtskräftig, mit Beschwerde angefochten oder richtig selbst berechnet wurde (vgl. VwGH 17.9.2014, 2012/17/0552, mwN).

Die Bf. beantragte in der Beschwerde, die Säumniszuschläge ersatzlos aufzuheben, wobei sie sich auf die von ihr vertretene Rechtsansicht über die Unionsrechtswidrigkeit des § 5 Abs. 5 des

Kollektivvertrages für Arbeitnehmer in den gewerblichen Forstunternehmen und der Anwendbarkeit des § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG 1988 berief. Mit Schreiben vom 9.12.2024 wurde von der Bf. betreffend die für die Zeiträume 2013 bis 2017 verhängten Säumniszuschläge gem. § 217 Abs. 7 BAO die Herabsetzung auf jeweils EUR 0,00 beantragt und wurde in diesen Anträgen vorgebracht, dass wie den Ausführungen der Beschwerde vom 23.2.2018 bzw. (für das Jahr 2017) 29.11.2018 zu entnehmen wäre, gute Gründe für die von der Abgabepflichtigen bisher vertretenen Rechtsauffassung sprechen würden. Auf dieser Basis wären seitens der Abgabepflichtigen auch die Selbstbemessungsabgaben ermittelt und abgeführt worden. Liege – wie gegenständlich – eine vertretbare Rechtsauffassung vor, könne der Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an einer etwaigen Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorgeworfen werden. Zudem wäre zu beachten, dass bezogen auf die Abgabepflichtige bisher keine Versäumnungen vorgelegen wären.

Das Antragsrecht auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen setzt voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft und kann dieser Antrag auf noch im Beschwerdeverfahren gestellt werden (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 65 zu § 217 BAO mwN) und ist gemäß § 280 BAO über diesen Antrag in der gegenständlichen Entscheidung abzusprechen (vgl. zB BFG 22.5.2020, RV/7106322/2019).

Nimmt ein zur Selbstberechnung verpflichteter Eigenschuldner oder Abfuhrpflichtiger die Selbstberechnung vor und entrichtet er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so ist für die Beurteilung nach § 217 Abs. 7 BAO ausschlaggebend, ob ihn an der Fehlberechnung (d.h. an der zu niedrigen Berechnung) ein grobes Verschulden trifft. Dies wird beispielsweise nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007, mwN; sowie VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023).

Die Lohnsteuer ist vom Abfuhrverpflichteten, das ist die Bf., und der Dienstgeberbeitrag ist vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen. Dass die selbst berechneten Abgaben zeitgerecht entrichtet wurden, ist nicht strittig.

Entscheidend ist demnach, ob die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung trifft. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 217 Rz 43 ff mwN).

Zum Zeitpunkt der Vornahme der Selbstberechnung gab es noch keine gefestigte Rechtsprechung des VwGH zur Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 und war die Rechtsfrage, ob bzw. unter welchen Umständen eine Anwendbarkeit des § 26 Z 4 zweiter Tatbestand EStG 1988 im beschwerdegegenständlichen Fall in Betracht kommt, bis zur Entscheidung des VwGH 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, nicht eindeutig geklärt, weswegen in der Nichtabfuhr der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages in der sich aus dieser Entscheidung ergebenden Höhe kein grobes Verschulden zu erblicken ist und daher die

Bescheide betreffend Verhängung von Säumniszuschlägen betreffend Haftung Lohnsteuer 2013 bis 2017 sowie Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 aufzuheben waren.

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 vom VwGH im Erkenntnis vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, dargelegten Rechtsansicht gefolgt, weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. Dezember 2024