

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb1***, ***Stb1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. September 2024 gegen die Haftungsbescheide gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2018 bis 2022 des Finanzamtes Österreich vom 3. Juli 2024 sowie gegen die Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2018 bis 2022 des Finanzamt Österreich vom 3. Juli 2024 zu Recht.

I. Die Beschwerde gegen die nachfolgenden Bescheide wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen

- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2019 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für das Jahr 2019 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2019 vom 03. Juli 2024

II. Die nachfolgenden Bescheide werden gem. § 279 BAO abgeändert.

- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2018 vom 03. Juli 2024
- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2020 vom 03. Juli 2024
- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2021 vom 03. Juli 2024
- Haftungsbescheid gem. § 82 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer für das Jahr 2022 vom 03. Juli 2024

- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für das Jahr 2018 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für das Jahr 2020 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für das Jahr 2021 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für das Jahr 2022 vom 03. Juli 2024

- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2018 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2020 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2021 vom 03. Juli 2024
- Bescheid über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2022 vom 03. Juli 2024

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben bzw. die Höhe der Abgaben, für die die Haftung nach § 82 EStG 1988 ausgesprochen wird, sind den Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden Partei fand eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Abzugsteuer für den Zeitraum 01. Jänner 2018 bis 31. Dezember 2022 statt. Im Rahmen dieser Prüfung kam die Prüferin unter anderem zu dem Ergebnis, dass an bestimmte Dienstnehmer auf Grundlage des Kollektivvertrages für gewerbliche Holzschlägerungsunternehmen Reisekosten ausbezahlt worden seien. Die Tagesgelder seien von der beschwerdeführenden Partei entsprechend § 26 Z 4 EStG 1988 berechnet und steuerfrei belassen worden. Da allerdings die Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei in der Regel am Montag ins jeweilige zugewiesene Forstgebiet gefahren seien und erst am Freitag wieder zurückgekommen seien sowie nicht am Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei, sondern ausschließlich im jeweils

zugewiesenen Forstgebiet tätig gewesen seien, könne der Betriebsstandort nicht als Arbeitsstätte der Dienstnehmer angesehen werden. Daraus ergebe sich, dass die Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei nicht den vereinbarten Einsatzort/Dienstort verlassen hätten und sei daher mangels Verlassens des Dienstortes im Auftrag des Arbeitgebers § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 nicht anwendbar.

Zudem komme auch entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs § 26 Z 4 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht zur Anwendung, da die Dienstnehmer von sich aus eine Arbeit außerhalb der üblichen Entfernung vom ständigen Wohnsitz (Familienwohnsitz) aufgenommen hätten. Die freiwillige Aufnahme einer Tätigkeit außerhalb der üblichen Entfernung zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) liege in der Privatsphäre des Dienstnehmers und handle es sich hierbei nicht um eine Dienstreise im Auftrag des Arbeitgebers.

Fernerhin setze eine steuerfreie Auszahlung von Reiseaufwandsentschädigungen nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 voraus, dass eine der in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 taxativ angeführten Tätigkeiten vorliege. Die Tätigkeit der Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei als Forstarbeiter in einem diesen zugewiesenen Forstgebiet stelle weder eine vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort, noch eine Baustellentätigkeit dar und sei infolgedessen § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht anwendbar.

Da weder die Voraussetzungen des § 26 Z 4 EStG 1988 noch die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfüllt seien, würden die von der beschwerdeführenden Partei ausbezahlten und steuerfrei belassenen Tagesgelder beitrags- und steuerpflichtiger Arbeitslohn darstellen.

Dem Ergebnis der Außenprüfung folgend erließ das Finanzamt Österreich mit 03. Juli 2024 datierte Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2018 bis 2022 sowie Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2018 bis 2022 und verwies es in der Begründung auf den Bericht vom 03. Juli 2024 über das Ergebnis der Außenprüfung sowie allenfalls die Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Gegen diese Bescheide brachte die beschwerdeführende Partei innerhalb der erstreckten Beschwerdefrist am 06. September 2024 Beschwerde ein und begründete sie diese zusammengefasst damit, dass sich der Familienwohnsitz beinahe aller Dienstnehmer im EU-Ausland befinde und die Dienstnehmer freiwillig zum Firmensitz der beschwerdeführenden Partei in ***Ort*** kommen würden. Dort würden sie mit den Arbeiten auf den entsprechenden Waldbaustellen beauftragt werden. Nach dem Verständnis der beschwerdeführenden Partei seien die Dienstnehmer daher in ihrem Auftrag auf den entsprechenden lokal eingegrenzten Waldbaustellen tätig und sei weder eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz noch eine tägliche Rückkehr an den Firmensitz zumutbar.

Ferner sei das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. November 2023 zu Ra 2022/15/0081 nicht berücksichtigt worden und habe der Verwaltungsgerichtshof in dieser Entscheidung ausgeführt, dass gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gem. § 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen seien, u.a. für eine „Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers“ steuerfrei seien, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gem. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet sei. Zudem setze die Anwendung des § 26 Z 4 EStG 1988 sowie des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 voraus, dass die Reiseaufwandsentschädigungen für jede Reisebetätigung einzeln abgerechnet werden würden und die Leistungen des Arbeitgebers sohin für eine bestimmte Dienstreise bzw. Tätigkeit seien. Die beschwerdeführende Partei habe in der Lohnverrechnung ausschließlich die im Kollektivvertrag der gewerblichen Forstunternehmen verpflichtend auszubezahlende Reiseaufwandsentschädigung für jede Dienstreise einzeln abgerechnet und sei in den diesbezüglichen Aufstellungen für jeden Arbeitnehmer das Datum, die Arbeitszeit, der Einsatzort sowie die Tätigkeit angeführt.

Abschließend stelle sich die Frage, ob ein Unternehmer, der die jeweiligen gesetzlichen und kollektivvertraglichen Regelungen im Rahmen seiner laufenden unternehmerischen Tätigkeit einhalte, darauf vertrauen könne, dass diese nicht nachträglich anders ausgelegt oder beurteilt werden würden. Wo, wenn nicht in unwegsamen, steilen und abgelegenen Waldgebieten, sei ein Ersatz des Mehraufwandes für die Verpflegung gerechtfertigt und auch dementsprechend vom Gesetzgeber so vorgesehen.

Entsprechend dem Antrag der beschwerdeführenden Partei auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht am 14. Oktober 2024 zur Entscheidung vor.

Sachverhalt

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Holzhandel und Holzschlägerungen zum Unternehmensgegenstand hat.

In den Jahren 2018 bis 2022 beschäftigte die beschwerdeführende Partei unter anderem die nachfolgenden Personen.

[...]

2020		
Name	SV-Nr.	Familienwohnsitz
		Bosnien
		Bosnien
		Bosnien
		Österreich
		Bosnien
		Bosnien
		Bosnien
		Rumänien
		Rumänien
		Rumänien
		Österreich
		Bosnien
		Rumänien
		Bosnien
		Bosnien
		Rumänien

2021		
Name	SV-Nr.	Familienwohnsitz

		Bosnien
		Bosnien
		Bosnien
		Österreich
		Bosnien
		Bosnien
		Bosnien
		Rumänien
		Österreich
		Bosnien
		Rumänien
		Bosnien
		Bosnien
		Türkei
		Türkei

2022		
Name	SV-Nr.	Familienwohnsitz
		Bosnien
		Bosnien
		Bosnien
		Österreich
		Bosnien

		Bosnien
		Bosnien
		Österreich
		Rumänien
		Bosnien
		Türkei
		Türkei
		Bosnien
		Türkei
		Türkei
		Bosnien
		Bosnien
		Bosnien

Mit diesen Personen schloss die beschwerdeführende Partei im Zeitraum 2018 bis 2022 jährlich mit Beginn der Saison im Frühjahr des jeweiligen Jahres jeweils einen Dienstvertrag ab, der mit der wirtschaftlichen Lage und Witterung im jeweiligen Jahr, in etwa 30. November des jeweiligen Jahres, befristet war. Als Einsatzort wurde „österreichweit“ sowie „entsprechend der Beschäftigungsbewilligung“ vereinbart.

Diejenigen Personen, die ihren Familienwohnsitz in den Jahre 2018 bis 2022 nicht in Österreich hatten, waren während ihrer Zeit der Beschäftigung entweder am Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei am Sitz, ***Bf1-Adr*** in von der beschwerdeführenden Partei zur Verfügung gestellten Unterkünfte oder in von der beschwerdeführenden Partei angemieteten Unterkünften in der näheren Umgebung zum Betriebsstandort untergebracht.

Diese in den Jahren 2018 bis 2022 bei der beschwerdeführenden Partei beschäftigten Personen wurden von ebenjener in Partien organisiert und in unterschiedlichen Forstgebieten als Forstarbeiter eingesetzt. Hiervon ausgenommen war ***DN2***, der in den Jahren 2018 und 2020 bis 2022 als Mechaniker grundsätzlich in der Werkstatt der beschwerdeführenden Partei am Betriebsstandort ***Ort*** für Reparaturen der Geräte eingesetzt wurde, keiner Partie ständig zugeteilt war, nur gelegentlich Partien aushalf sowie anlassbezogen Maschinen

vor Ort in den jeweiligen Einsatzgebieten reparierte. Im Jahr 2019 wurde ***DN2*** allerdings von der beschwerdeführenden Partei auf dessen Wunsch nicht als Mechaniker am Betriebsstandort eingesetzt, sondern probeweise für dieses Jahr als ständiges Mitglied einer Waldarbeiterpartie für Forstarbeiten.

In den Jahren 2018 und 2022 fuhren die Partien am Montag zu den ihnen zugeteilten Forstgebieten und kehrten die Partien am Freitag wieder von den Einsatzgebieten zurück. Die Nächtigung erfolgte durch die Partien in von der beschwerdeführenden Partei angemieteten Unterkünften vor Ort in den Einsatzgebieten oder in der näheren Umgebung zu den Einsatzgebieten. Jene Partien allerdings, die von der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2021 im Einsatzgebiet ***Ort1*** sowie in den Jahren 2020 bis 2022 in den Einsatzgebieten ***Ort2*** und ***Ort3*** eingesetzt wurden, verfügten in diesen Zeiträumen über keine Unterkunft vor Ort bzw. in der näheren Umgebung zum Einsatzgebiet und mussten diese Partien daher täglich an- und abreisen.

In Bezug auf das jeweilige konkrete Einsatzgebiet und den Einsatzzeitraum der jeweiligen Dienstnehmer in den Jahren 2018 bis 2022 wird auf die Beilagen mit den Bezeichnungen „2018“, „2019“, „2020“, „2021“ sowie „2022“ verwiesen, die einen integralen Bestandteil des festgestellten Sachverhalts darstellen.

Am Sitz der beschwerdeführenden Partei wurden im Zeitraum 2018 bis 2022 mit Ausnahme von ***DN2*** betreffend die Jahre 2018 und 2020 bis 2022 keine der obig angeführten Personen tätig.

Im Jahr 2018 zahlte die beschwerdeführende Partei an sämtliche obig angeführte Personen pro Einsatztag in einem Forstgebiet, ausgenommen Urlaubs- und Krankenstandstage, ein Tagesgeld in Höhe von EUR 26,00 sowie in den Jahren 2019 bis 2022 in Höhe von EUR 26,40 aus. Dieses ausbezahlte Tagesgeld berücksichtigte die beschwerdeführende Partei im Rahmen ihrer Lohnverrechnung weder bei der Berechnung der abzuführenden Lohnsteuer noch bei der Berechnung des abzuführenden Dienstgeberbeitrags sowie Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag.

Die obig angeführten Personen erhielten in dem Zeitraum 2018 bis 2022 die nachfolgenden Beträge an Tagesgeld ausbezahlt.

[...]

2020

Name	Ausbezahlter Betrag
	3.168,00
	3.168,00
	4.461,60
	4.593,60
	3.088,80
	3.088,80
	3.088,80
	3.220,80
	1.531,20
	1.082,40
	3.537,60
	3.405,60
	2.560,80
	1.742,40
	2.587,20
	422,40

2021	
Name	Ausbezahlter Betrag
	3.564,00
	3.405,60
	3.696,00

	4.197,60
	4.012,80
	3.564,00
	3.564,00
	1.821,60
	3.933,60
	4.144,80
	1.821,60
	3.564,00
	1.452,00
	2.534,40
	1.689,60

2022	
Name	Ausbezahlter Betrag
	4.250,00
	4.250,40
	4.039,20
	4.752,00
	4.435,20
	4.435,20
	4.435,20
	4.831,20

	924,00
	4.382,40
	4.488,00
	4.382,40
	1.425,60
	4.382,40
	4.382,40
	818,40
	4.329,60
	1.478,40

Die auf die obig genannten Personen anwendbaren Bestimmungen des Kollektivvertrags betreffend gewerbliche Forstunternehmen sahen bis zum 28. Februar 2018 keine Auszahlung eines Tagesgeldes, sondern die Auszahlung eines Trennungsgeldes in Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohns eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung bei Vorliegen einer Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz vor. Erst in jenen Kollektivverträgen, die nach dem 01. März 2019 ihre Gültigkeit erlangten, wurde unter anderem die Auszahlung eines Tagesgeldes in Höhe von EUR 26,40 bei Vorliegen einer Dienstreise vorgesehen, wobei eine Dienstreise nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen erst dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer zur Erreichung des Einsatzortes und zur Rückkehr vom Einsatzort, gerechnet vom Zeitpunkt des Einstiegs in das Beförderungsmittel bis zur Ausstiegstelle, insgesamt länger als zwei Stunden Fahrzeit zurücklegen muss und tatsächlich ein Quartier in Anspruch nimmt. Eine Dienstreise liegt nach den kollektivvertraglichen Regelungen jedoch dann nicht vor, wenn der Arbeitnehmer – aus welchen Gründen auch immer – vom Einsatzort noch am Anfahrtstag zurückkehrt.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Rechtsform der beschwerdeführenden Partei sowie ihr Unternehmensgegenstand wurden aufgrund der Eintragungen im Firmenbuch getroffen (FB-Nr.: ***Nr***).

Die Feststellungen hinsichtlich der in den Jahren 2018 bis 2022 bei der beschwerdeführenden Partei angestellten Personen sowie die Modalität und die Ausgestaltung der Dienstverträge

haben ihre Grundlage in den übereinstimmenden Parteivorbringen, den Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 03. Juli 2024, den vorgelegten Dienstverträgen betreffend die Jahre 2020 bis 2022 sowie der glaubhaften Aussage der Gesellschafterin ***GS*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2025, wonach die Art und Weise der Anstellung sowie der Inhalt der Dienstverträge hinsichtlich der Jahre 2018 bis 2019 mit den vorgelegten Dienstverträgen betreffend die Jahre 2020 bis 2022 ident sei.

Die Sachverhaltsfeststellungen bezüglich der Organisation der beschäftigten Dienstnehmer in Partien, deren Einsatz in Forstgebieten, deren Familienwohnsitze, deren Unterbringung während der Zeit der Beschäftigung in Österreich sowie unter der Woche während der Tätigkeit im jeweiligen Forstgebiet wurden anhand der gleichlautenden Ausführungen der Verfahrensparteien in ihren Schriftsätzen, wie insbesondere die Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerde vom 06. September 2024 und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 07. Juli 2024, sowie der von beschwerdeführenden Partei vorgelegten Excel-Aufstellung betreffend die Einsatzorte und die Einsatzzeiträume der jeweiligen Dienstnehmer in den Jahren 2018 bis 2022, der das Finanzamt Österreich nicht entgegnet und der Glaube geschenkt wird, getroffen.

Die Feststellungen, dass sämtliche Dienstnehmer, mit Ausnahme ***DN2***, in den Jahren 2018 bis 2022 nicht am Sitz der beschwerdeführenden Partei tätig waren und ***DN2*** in den Jahren 2018 sowie 2020 bis 2022 als Mechaniker grundsätzlich in der Werkstatt der beschwerdeführenden Partei tätig war, gelegentlich Partien aushalf sowie gelegentlich Geräte vor Ort in den Forstgebieten reparierte, basieren auf der glaubhaften Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers ***GF*** im Rahmen seiner Befragung als Auskunftsperson durch die Außenprüferin am 31. Jänner 2024. Diese Aussage wurde zudem durch ***GF*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2025 erneut bestätigt sowie glaubhaft dahingehend ergänzt, dass der Dienstnehmer ***DN2*** im Jahr 2019 auf dessen Wunsch probeweise als Waldarbeiter in diesem Jahr eingesetzt wurde, und dienen dieses Ausführungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2025 als weitere Grundlage für die Sachverhaltsfeststellung betreffend die Verwendung des Dienstnehmers ***DN2*** durch die beschwerdeführende Partei in den Jahren 2018 bis 2022.

Die Feststellungen, dass die beschwerdeführende Partei ein Tagesgeld an die beschäftigten Dienstnehmer pro Einsatztag in einem Forstgebiet in Höhe von EUR 26,00 bzw. 26,40, ausgenommen Urlaubs-, Feier- und Krankenstandstage, ausbezahlt hat und die ausbezahlten Tagesgelder im Rahmen der Lohnverrechnung weder bei der Ermittlung der abzuführenden Lohnsteuer noch bei der Ermittlung des abzuführenden Dienstgeberbeitrags, sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag berücksichtigt wurde sowie die Tabellen hinsichtlich der in den Jahren 2018 bis 2022 an die Dienstnehmer ausbezahlten Beträge an Tagesgeld haben ihre Grundlage in den diesbezüglichen Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 07.

Juli 2024, denen die beschwerdeführende Partei nicht entgegentrat, den vorgelegten Jahreslohnkonten der Dienstnehmer für die Jahre 2020 bis 2022, denen unter der Rubrik „Bezug § 26“ der jeweils steuerfrei ausbezahlte Betrag an Tagesgeld in dem jeweiligen Jahr entnommen werden konnte, sowie der glaubhaften Aussage der Gesellschafterin ***GS*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach für Urlaubs-, Feier- und Krankenstandstage kein Tagesgeld ausbezahlt worden sei.

Die Feststellungen betreffend die in den Jahren 2018 bis 2022 geltenden kollektivvertraglichen Regelungen hinsichtlich Trennungsgeld bzw. Tagesgeld wurden anhand der Kollektivverträge für gewerbliche Forstunternehmen getroffen, die von der Wirtschaftskammer Österreich auf ihrer Homepage öffentlich zum Abruf bereitgestellt wurden (<https://www.wko.at/oe/gewerbe-handwerk/gewerbliche-dienstleister/kollektivvertrag-forstunternehmen>).

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. und II (Abweisung und Abänderung)

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 lautet:

„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),
- 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 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.

[...]“

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit:

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.

§ 41 FLAG lautet auszugsweise:

„(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG. Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz eins, genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

[...]

c) die in § 3 Abs. 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;

[...]

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1 460 €, so verringert sie sich um 1 095 €.

(5) Der Beitrag beträgt 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage. Im Kalenderjahr 2017 beträgt der Beitrag 4,1 v.H. und ab dem Kalenderjahr 2018 3,9 v.H. der Beitragsgrundlage. Ab dem Kalenderjahr 2025 beträgt der Beitrag 3,7 v.H. der Beitragsgrundlage.“

§ 122 WKG in der betreffend das Jahr 2018 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 120/2013 lautet auszugsweise:

„[...]

(7) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

(8) Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

[...]“

§ 122 WKG in der für die Jahre 2019 bis 2022 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 73/2017 lautet auszugsweise:

„[...]

(8) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Personen, die einem Kammermitglied durch ein Gesetz zur Dienstleistung gegen Kostenersatz zugewiesen sind, gelten als Dienstnehmer des kostenersatzleistenden Kammermitglieds. Für sie ist Bemessungsgrundlage der Ersatz der Aktivbezüge mit der Maßgabe, dass die Umlagenschuld mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Aktivbezüge ersetzt worden sind. Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Bemessungsgrundlagen zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

(9) Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 8 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.“

Entsprechend den Beschlüssen und Verlautbarungen der Wirtschaftskammer Österreich beliefen sich die Hebesätze in den Jahren 2018 bis 2022 wie folgt.

2018	
Umlage Bundeskammer	0,15 %

Umlage Landeskammer Salzburg	0,27 %
2019	
Umlage Bundeskammer	0,14 %
Umlage Landeskammer Salzburg	0,26 %
2020	
Umlage Bundeskammer	0,14 %
Umlage Landeskammer Salzburg	0,25 %
2021	
Umlage Bundeskammer	0,14 %
Umlage Landeskammer Salzburg	0,25 %
2022	
Umlage Bundeskammer	0,14 %
Umlage Landeskammer Salzburg	0,25 %

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für den Beschwerdefall das Folgende.

Zum Vorliegen einer Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988

In seiner Entscheidung vom 16. November 2023 zu Ra 2022/15/0078, die zur Anwendung der §§ 26 Z 4 und 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 in Zusammenhang mit Forstarbeitern, denen eine tägliche Rückkehr an ihren ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) aufgrund dessen Entfernung vom Tätigkeitsort nicht zugemutet werden konnte, erging, hielt der Verwaltungsgerichtshof fest, dass der zweite Dienstreisetatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 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 sohin nur allenfalls in der Entsendung von Forstarbeiter vom Sitz des Arbeitgebers in das jeweilige Forstgebiet verwirklichen.

Wie dem festgestellten Sachverhalt entnommen werden kann, gingen die streitgegenständlichen Arbeitnehmer im Zeitraum 2018 bis 2022 jährlich im Frühjahr mit Beginn der Saison ein Dienstverhältnis mit der beschwerdeführenden Partei ein, das mit Ende der Saison befristete war, und sahen die Dienstverträge einen Einsatzort vor, der sich außerhalb der üblichen Entfernung zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) des jeweiligen Dienstnehmers befand. Die streitgegenständlichen Dienstnehmer nahmen somit von Vornherein freiwillig eine Arbeit mit Tätigkeitsort außerhalb der üblichen Entfernung zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) des jeweiligen Dienstnehmers auf und fehlt es daher der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgend an einem Auftrag der beschwerdeführenden Partei als Arbeitgeber an die streitgegenständlichen Dienstnehmer als Veranlassung für deren Reisebewegung, um von einer Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 zweiter Teilstrich EStG 1988 sprechen zu können.

Hieran vermag auch der Umstand, wonach mit Österreich als vereinbarten Dienstort zwingend eine Anwesenheit des Dienstnehmers zur Dienstverrichtung in Österreich und damit außerhalb einer üblichen Entfernung zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) einhergehe, wie von der Vertretung der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2025 vorgebracht wurde, keine Änderung herbeizuführen, bleibt es doch dabei, dass der Reisebewegung der Dienstnehmer nach Österreich eine freie Willensentscheidung ebenjener, eine Beschäftigung mit Dienstort in Österreich und damit fernab einer üblichen Entfernung zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) aufzunehmen, voranging. Folglich kann eine Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder gemäß der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht auf § 26 Z 4 zweiter Teilstrich EStG 1988 gestützt werden.

Zur Dienstreise iSd § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 gilt es ferner auszuführen, dass eine ebensolche nach dem Wortlaut der Bestimmung nur dann vorliegt, wenn der Dienstnehmer über Auftrag des Dienstgebers den Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Wird allerdings ein Dienstnehmer am Betriebsstandort eines Unternehmers, bei dem er beschäftigt ist, nicht dienstlich tätig, weil die tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Dienstnehmers anzusehen (VwGH vom 10.04.1997, 94/15/0218; 19.12.2006, 2006/15/0038).

Laut den Sachverhaltsfeststellungen waren mit Ausnahme des Dienstnehmers ****DN2**** sämtliche streitgegenständlichen Dienstnehmer nicht am Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei am Sitz tätig, sondern ausschließlich in den ihnen jeweils zugeteilten Forstgebieten. Mangels einer über reine Abhol- und Rückfuhrfähigkeit von Geräten bzw. Material hinausgehende Tätigkeit der streitgegenständlichen Dienstnehmer am Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei kann ebendieser hinsichtlich der Jahre 2018 bis 2022 nicht als Dienstort der streitgegenständlichen Dienstnehmer angesehen werden. Vielmehr stellten die jeweiligen Forstgebiete, in denen die Dienstnehmer ständig als

Forstarbeiter tätig waren, die entsprechenden Dienstorte der streitgegenständlichen Dienstnehmer dar. Folglich verließen die streitgegenständlichen Dienstnehmer bei ihren Fahrten zu den jeweiligen Einsatzgebieten keinen Dienstort zur Dienstverrichtung, sondern begaben sie sich erst zu ihren Dienstorten. Die Fahrten zu den Forstgebieten stellen somit keine Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 dar und verbleibt für eine Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder nach § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 kein Raum.

Anders verhält es sich allerdings in Bezug auf den Dienstnehmer ***DN2***. Dieser Dienstnehmer wurde von der beschwerdeführenden Partei in den Jahren 2018 sowie 2020 bis 2022 grundsätzlich als Mechaniker für Reparaturen von Geräten in der Werkstatt am Betriebsstandort am Sitz des Unternehmens angestellt sowie auch eingesetzt. Dementsprechend ist diese Jahre betreffend der Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei als dessen Dienstort anzusehen. Insoweit ***DN2*** daher in den Jahren 2018 und 2020 bis 2022 in Forstgebieten zwecks Reparaturen von Geräten vor Ort oder als Aushilfe für Partien tätig wurde, liegt eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 vor, verließ doch ***DN2*** seinen Dienstort am Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei über Auftrag ebenjener zur Verrichtung von Dienst im jeweiligen Forstgebiet. Jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung bereits festgehalten, dass ein längerer Aufenthalt eines Steuerpflichtigen (länger als eine Woche) einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit an diesem Ort begründet und daher ab Begründung des weiteren Mittelpunkts der Tätigkeit bei Aufenthalten an ebendiesem nicht mehr von Reisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 gesprochen werden kann (VwGH vom 19.12.2006, 2006/15/0038). Dieser Rechtsprechung folgend sind daher jene Aufenthalte des ***DN2*** in Forstgebieten in den Jahren 2018 sowie 2020 bis 2022, die den Zeitraum von einer Arbeitswoche überschritten, ab dem Überschreiten nicht mehr weiter als Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 anzusehen, sodass eine Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder gem. § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 nur für die Anfangsphase von fünf Tagen pro Forstgebiet pro Jahr gegeben ist.

Auf das Jahr 2019 sind die obigen Ausführungen hingegen nicht übertragbar, wurde doch ***DN2*** in diesem Jahr von der beschwerdeführenden Partei auf dessen Wunsch probeweise als Waldarbeiter in den Forstgebieten und nicht als Mechaniker am Betriebsstandort eingesetzt. Dies bedingt, dass ***DN2*** im Jahr 2019 am Betriebsstandort der beschwerdeführenden Partei keinen Betriebsstandort hatte, sondern dessen Dienstort, gleich wie bei den übrigen als Forstarbeiter eingesetzten Dienstnehmern, das jeweilige zugeteilte Forstgebiet war. Die Aufenthalte des ***DN2*** in den ihm zugeteilten Forstgebieten in dem Jahr 2019 stellten somit keine Dienstreise iSd § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 dar und ist in diesem Zusammenhang auf die obigen Ausführungen zu § 26 Z 4 erster Teilstrich EStG 1988 zu verweisen.

In Bezug auf die sich aufgrund dieser Ausführungen in Zusammenwirken mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz des Dienstnehmers ***DN2*** ergebenden Änderungen hinsichtlich der Lohnsteuer betreffend die Jahre 2018 und 2020 bis 2022 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird auf die Berechnungsblätter, die diesem Erkenntnis als Beilagen angeschlossen sind, verwiesen.

Zum Vorliegen von Reiseaufwandsentschädigungen iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wurde vom Gesetzgeber als Reaktion auf die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs vom 22. Juni 2006 zu G 147/05, mit dem die unbegrenzte Möglichkeit der Erweiterung des Dienstreisebegriffs des § 26 Z 4 EStG 1988 in lohngestaltenden Vorschriften aufgehoben wurde, eingeführt. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wurde geschaffen, um zu erreichen, dass – wie nach der Rechtslage vor der Gesetzesaufhebung – über die Dienstreise im engeren Sinn hinausgehend auch für in lohngestaltenden Vorschriften großzügiger geregelte Dienstreisen nicht der Einkommensteuer zu unterziehende Tagesgelder gezahlt werden können.

In dem diesbezüglichen Initiativantrag (220/A BlgNR 23. GP, S 5ff) wird in diesem Zusammenhang unter anderem ausgeführt:

„Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind

- das Vorliegen einer der angeführten Tätigkeiten und
- die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung dieser Reiseaufwandsentschädigungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. Kann ein Kollektivvertrag wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite nicht abgeschlossen werden, besteht gem. § 68 Abs. 5 Z 6 die Möglichkeit, eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, die ebenfalls verpflichtenden Charakter hat. Nur in jenen Fällen, in denen auf Grund einer zu geringen Dienstnehmeranzahl eine Betriebsvereinbarung nicht abgeschlossen werden kann, besteht aus Gründen der Gleichbehandlung die Möglichkeit, eine bindende Vereinbarung mit allen Dienstnehmern oder bestimmten Gruppen von Dienstnehmern abzuschließen.

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder richtet sich nach § 26 Z 4. Es sind dieselben Stundenteiler anzuwenden, davon abweichende Stundenteiler sind nicht zulässig. Diese Obergrenze wurde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung den Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 angepasst, weil dadurch eine permanente Prüfung, ob ein Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 oder eine steuerfreie Reiseaufwandsentschädigung vorliegt, nicht erforderlich ist. Ebenso werden diese steuerfreien Bezüge am Lohnzettel in einer Summe mit Reisekostenersatz nach § 26 Z 4 auszuweisen sein. Die Lohnkontenverordnung ist diesbezüglich zu ergänzen.

[...]

Zu den einzelnen Tatbeständen:

[...]

Baustellen- und Montagetätigkeit

Dieser Begriff umfasst die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. Übergabe fertig gestellter Anlagen. Ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fällt nicht unter diesen Tatbestand.“

Angesichts des Wortlauts des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sowie der Ausführungen im Initiativantrag zeigt sich zum einen, dass Voraussetzung für die Steuerfreiheit von vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigung gezahlte Tagesgelder das Vorliegen einer der in dieser Bestimmung taxativ aufgezählten Tätigkeiten ist. Insoweit die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang die Ansicht vertritt, die Tätigkeit als Forst- bzw. Waldarbeiter sei als eine Baustellentätigkeit anzusehen, ist ihr die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Auslegung von Verwaltungsgesetzen entgegenzuhalten, wonach auch im öffentlichen Recht bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen ist, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. Nach § 6 ABGB darf Gesetzen in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. Diese Bestimmung verweist somit zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhange. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Dafür müssen die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund stehen. Die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG bewirkt einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm. Dies bedeutet bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung (VwGH vom 03.10.2018, Ro 2018/12/0014; 23.02.2001, 98/06/0240).

Fernerhin ergibt sich aus dem Vorrang der Wortinterpretation eine äußerste Zurückhaltung in Bezug auf die Anwendung „korrigierender Auslegungsmethoden“ und findet auch die Methode der verfassungskonformen Interpretation – wie auch jede andere Auslegungsmethode – ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes. Können daher auf Grund des eindeutigen und klaren Wortlautes einer Vorschrift Zweifel über den Inhalt der Regelung nicht aufkommen, dann ist eine Untersuchung, ob nicht etwa eine andere Auslegungsmethode einen anderen Inhalt ergeben würde, nicht möglich. Auch die verfassungskonforme Auslegung hat dann zurückzutreten, denn nur im Zweifelsfall gilt die Regel, der verfassungskonformen Auslegung

sei der Vorzug zu geben. Ist der Wortlaut einer Regelung eindeutig, liegt ein solcher Zweifelsfall nicht vor (VwGH vom 18.06.2020, Ro 2020/01/0006).

Mangels einer Legaldefinition des Begriffs „Baustellentätigkeit“ ist daher zunächst nach dessen Wortsinn zu fragen. Hierbei stellt die Heranziehung gängiger Enzyklopädien zur Auslegung – sofern eine Legaldefinition fehlt – eine zulässige Methode zur Ermittlung des Begriffsinhalts dar (VwGH vom 23.02.2001, 98/06/0240).

Zieht man nunmehr der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgend Wikipedia als freie gängige Enzyklopädie zur Beantwortung der Frage, welche Bedeutung dem Wort „Baustelle“ innewohnt, so gelangt man zu den folgenden Ausführungen.

„Eine **Baustelle** (in der Fachliteratur wird sie auch als „Arbeitsstelle“ bezeichnet) ist ein Ort, auf dem ein Bauwerk errichtet, umgebaut oder abgerissen wird. Sie besteht aus den Flächen für das Bauwerk und den bauzeitlich genutzten Flächen der Baustelleneinrichtung, zusammen *Baufeld* genannt.

[...]

Da es sich bei Bauwerken in der Regel um Immobilien handelt, werden sie üblicherweise nicht (wie bewegliche Sachen) in einem Werk produziert und dann an den vorgesehenen Standort transportiert, sondern vor Ort erstellt (oder zumindest montiert) und dieser Ort für die Dauer des Bauens Baustelle genannt, d. h. die Baustelle befindet sich am Standort des späteren Bauwerks bzw. der Umbau- oder Abrissmaßnahme.“

(<https://de.wikipedia.org/wiki/Baustelle>)

Fernerhin wird im Digitalen Wörterbuch der deutschen Sprache die Bedeutung des Begriffs „Baustelle“ wie folgt angegeben.

„Stelle, wo an einem Bau gearbeitet wird“ („Baustelle“, bereitgestellt durch das Digitale Wörterbuch der deutschen Sprache, <<https://www.dwds.de/wb/Baustelle>>, abgerufen am 28.01.2025.)

Unter Bau wird sodann nach dem Digitalen Wörterbuch der deutschen Sprache unter anderem verstanden:

1. das Bauen, Errichten
2. Art, wie etwas gebaut ist, Gliederung, Struktur
3. Stelle, wo gebaut wird
4. das Gebaute, Errichtete

a. Synonym zu Gebäude

Bzw. zur Etymologie des Wortes „Bau“ ausgeführt:

„**Bau** m. ‘Errichtung, Gebäude, Struktur’. Ahd. *bū* m. ‘Wohnung’ (8. Jh.), mhd. *bū*, *bou* m. (n.) ‘bestelltes Feld, Ackerbau, Wohnung, Hausbau’, asächs. *bū* n., mnd. *būw(e)* n., mnl. nl. *bouw* m., aengl. *bū* n., anord. *bū* n. ‘Wohnort, Wohnung, Haushalt, Vieh, Leute’, schwed. *bo* ‘Hausstand, Einrichtung, Unterschlupf von Tieren’ gehören zur gleichen Wurzel wie *bauen* (s. d.) und teilen weitgehend die Bedeutungsentwicklung des Verbs. Der Plural zu *Bau* ‘Wohnung, Unterschlupf von Tieren’ ist *Baue*, vgl. *Fuchsbaue*. Der Plural zu *Bau* ‘Gebäude’ lautet *Bauten* und ist nd. Ursprungs.

[...]“

(„Bau“, bereitgestellt durch das Digitale Wörterbuch der deutschen Sprache, <<https://www.dwds.de/wb/Bau>>, abgerufen am 28.01.2025.)

Dem Wort „Waldarbeit“ wird hingegen der nachfolgende Wortsinn beigemessen.

„Waldarbeit bezeichnet alle Tätigkeiten zur Pflege und Nutzung eines Waldes im Rahmen der Forstwirtschaft. Hierzu zählen Neuanpflanzungen (von Forstkulturen), gezielte Pflegemaßnahmen (Kulturpflege, Läuterung, Lichtung, Kahlschlag), Holzernte, Rücketätigkeiten und Wegebau.“

(<https://de.wikipedia.org/wiki/Waldarbeit>)

Beziehungsweise kommt dem Begriff „Forst“ die nachfolgende Bedeutung zu:

„Forst [althochdeutsch »dem König vorbehalten Wald« (im Unterschied zum bäuerlichen Markwald)],

im Gegensatz zu dem vom Menschen unbeeinflussten Urwald ein Wirtschaftswald, der der Produktion von Rohstoffen, insbesondere von Holz, aber auch von Harz, Waldfrüchten, Pilzen, Baumsaft dient. Von wachsender Bedeutung sind v. a. in dicht besiedelten Industrieländern die Erhaltung und Pflege von Forsten u. a. als Erholungswald für die Bevölkerung, als Schutzwald gegen Erosion und Lawinen im Gebirge oder als Wald, der die Umwelt nachhaltig positiv beeinflusst (Luftfilter, Wasserspeicher und -reiniger, Wind- und Lärmschutz, Klimaregulator).“

(*Brockhaus Enzyklopädie Online*, Forst. <https://brockhaus-1de-1ironbfmct00bb.han.ubl.jku.at/ecs/enzy/article/forst-20> (aufgerufen am 2025-01-28), NE GmbH Brockhaus)

In Anbetracht dieser Ausführungen kann dem in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 verwendeten Begriff „Baustellentätigkeit“ nicht ein Wortsinn dergestalt beigemessen werden, dass ebendieser Begriff ebenso Wald- bzw. Forstarbeiten umfasst, verlangt doch der Begriff „Baustellentätigkeit“ ein Tätigwerden im Rahmen einer Baustelle und wird unter dem Begriff „Baustelle“ ein Ort verstanden, auf dem ein Bauwerk/Gebäude errichtet, umgestaltet oder abgerissen wird bzw. eine Stelle, wo an einem Bau (Gebäude/Bauwerk) gearbeitet wird. Die Tätigkeit von Wald- bzw. Forstarbeitern, wie sie auch von den streitgegenständlichen Dienstnehmern der beschwerdeführenden Partei in den Jahren 2018 bis 2022 erbracht wurde, beinhaltet hingegen weder die Arbeiten an einem Bau/Bauwerk/Baustelle, sondern die Schlägerung und Verbringung von Bäumen als Teil der Holzernte im Rahmen der Produktion des Rohstoffes Holz. Daraus folgt, dass die von den streitgegenständlichen Dienstnehmern in den Jahren 2018 bis 2022 erbrachten Tätigkeiten als Forst- bzw. Waldarbeiter nicht als Baustellentätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 verstanden werden können und kommt eine Steuerfreiheit der durch die beschwerdeführende Partei ausbezahlten Tagesgelder auf Grundlage dieser Bestimmung mangels Vorliegen einer in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 taxativ aufgezählten Tätigkeit nicht in Betracht.

Angesichts dieses klaren Wortlautes verblieb auch für eine allfällige verfassungskonforme Auslegung des Begriffs „Baustellentätigkeit“ kein Raum mehr.

Aber selbst wenn man die Ausführungen im Initiativantrag bei der Auslegung des Begriffs „Baustellentätigkeit“ heranziehen würde, würde dies keine Änderung herbeiführen. So wird in dem Initiativantrag selbst einerseits in Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angemerkt, dass das Vorliegen einer der in dieser Bestimmung genannten Tätigkeiten unabdingbar für die Steuerfreiheit ist.

Andererseits beinhaltet der Initiativantrag Ausführungen dazu, was der Gesetzgeber unter den Begriff „Baustellentätigkeit“ verstanden wissen will und führt er in diesem Zusammenhang die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten, wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie Einschulung bzw. Übergabe fertig gestellter Anlagen an. Die Tätigkeit als Forstarbeiter in Form von Schlägerung und Verbringung von Bäumen stellt keine solche vom Gesetzgeber angesprochenen Tätigkeiten, wie die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie die damit verbundenen Nebentätigkeiten dar, fehlt es bezüglich der Tätigkeit als Forstarbeiter doch an einer Anlage in Form eines Bauwerks, das gebaut, geändert oder abgerissen wird.

Insoweit in diesem Zusammenhang von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2025 mit Verweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 16. November 2023 zu Ra 2022/15/0078 vorgebracht wurde, dass der Verwaltungsgerichtshof in dieser Entscheidung die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 auf Forstarbeiter grundsätzlich bestätigt habe, ist diesbezüglich

auszuführen, dass in der dieser Entscheidung zugrundeliegenden Revision des Finanzamtes zur Zulässigkeit vorgebracht wurde, dass es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehle, ob für Arbeitnehmer im EU-Ausland der Tatbestand für die Auszahlung von steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gem. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 auch dann erfüllt sein könne, wenn aufgrund des anzuwendenden Kollektivvertrags – in Widerspruch zu Unionsrecht – eine Verpflichtung des Arbeitgebers zu deren Auszahlung – zumindest nach dessen Wortlaut – nur für Arbeitnehmer mit inländischen Wohnsitz bestanden habe (VwGH vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, Rz. 14). Darüber hinaus brachte das Finanzamt zur Zulässigkeit vor, dass das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Reisekostenersätze für Dienstreisen abgewichen sei (VwGH vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, Rz. 15-17).

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen zeigt sich, dass die Rechtsfrage, inwieweit die Tätigkeit als Forstarbeiter als eine der in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 aufgezählten Tätigkeiten zu qualifizieren ist, nicht in der Amtsrevision vorgebracht wurde und können diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs weder Ausführungen, wie der in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angeführte Begriff „Baustellentätigkeit“ auszulegen sei, noch eine Bestätigung, dass Forstarbeiten als „Baustellentätigkeit“ im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu verstehen sei, entnommen werden. Angesichts dessen vermochte die Argumentation der steuerlichen Vertretung nicht zu überzeugen.

Zum anderen ergibt sich aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Höhe der Steuerfreiheit einer zweifachen Begrenzung unterworfen ist. Nämlich einerseits mit der Höhe, in der der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gem. § 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 EUR 26,40, auf den § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ausdrücklich verweist (VwGH vom 16.11.2023, Ra 2022/15/0078, Rz. 29). Während die beschwerdeführende Partei in den Jahren 2018 bis 2022 mit den ausbezahlten Beträgen an Tagesgeld nie den in § 26 Z 4 EStG 1988 geregelten Höchstsatz von EUR 26,40 überschritt, fehlt es aber in bestimmten Fällen an einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 aufgrund derer die beschwerdeführende Partei zur Auszahlung von Tagesgelder verpflichtet gewesen wäre. So sahen die für das Jahr 2018 geltenden kollektivvertraglichen Bestimmungen lediglich die Auszahlung eines „Trennungsgeld“ in Höhe von 1,33 Stunden des Zeitlohns eines Waldarbeiters mit Forstfacharbeiterprüfung in Höhe von EUR 10,27, sohin EUR 13,66, vor und nicht den von der beschwerdeführenden Partei in diesem Jahr als Tagesgeld tatsächlich ausbezahlten Betrag in Höhe von EUR 26,00. Die Differenz zwischen den kollektivvertraglich vorgesehenen EUR 13,66 und dem tatsächlich ausbezahlten Betrag von EUR 26,00 wäre daher jedenfalls, ungeachtet der obigen Ausführungen zur Nichtanwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 mangels Vorliegen einer in dieser Bestimmung taxativ aufgezählten Tätigkeit, in Ermangelung einer entsprechenden lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1

bis 6 EStG 1988, die als Grundlage für die verpflichtende Zahlung dieser Differenz angesehen werden könnte, nicht von der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 erfasst.

Ferner kann den Kollektivverträgen, die nach dem 01. März 2019 ihre Gültigkeit erlangten, entnommen werden, dass nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen eine Dienstreise dann nicht vorliegt, wenn der Arbeitnehmer – aus welchen Gründen auch immer – vom Einsatzort noch am Anfahrtsort zurückkehrt. Daraus folgt, dass es der von der beschwerdeführenden Partei in den Jahren 2019 bis 2022 vorgenommenen Auszahlung von Tagesgeldern an jene streitgegenständlichen Dienstnehmer, die Teil einer Partie ohne Quartier vor Ort im Einsatzgebiet und dementsprechend Teil einer Partie mit täglicher An- und Abreise zum jeweils zugeteilten Forstgebiet waren, einer verpflichtenden lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 fehlte, liegt doch nach den kollektivvertraglichen Regelungen im Fall einer täglichen Rückkehr vom Einsatzort keine Dienstreise und in weiterer Folge kein Anspruch des Arbeitnehmers auf Ersatz der Reisekosten vor. Jene Tagesgelder also, die die beschwerdeführende Partei an Dienstnehmer in den Jahren 2019 bis 2022 ausbezahlt hat, die täglich von den ihnen zugeteilten Einsatzorten zurückgekehrt sind, wären daher auch in Ermangelung des Vorliegens einer Dienstreise iSd kollektivvertraglichen Regelungen und damit eihergehend einer entsprechenden verpflichtenden lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, ungeachtet der obigen Ausführungen zur Nichtanwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 mangels Vorliegen einer in dieser Bestimmung taxativ aufgezählten Tätigkeit, nicht von der in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 normierten Steuerfreiheit umfasst.

Dem von der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung in diesem Zusammenhang vorgebrachten Einwand, wonach die tägliche An- und Abreise ihrer Dienstnehmer nicht freiwillig erfolgt sei, da schlichtweg keine Unterkunft gefunden werden hätte können, und aus dem Kollektivvertrag nicht hervorgehe, wie die Regelung hinsichtlich des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens von Dienstreisen im Sinne des Kollektivvertrags auszulegen sei, kam keine Berechtigung zu. Angesichts der in den ab 01. März 2019 gültigen Kollektivverträgen in Zusammenhang mit dem Nichtvorliegen einer Dienstreise bei einer Rückkehr vom Einsatzort noch am Anfahrtsort verwendeten Wortfolge „aus welchen Gründen auch immer“ bestehen keine Zweifel, dass nach den kollektivvertraglichen Regelungen der Grund für die Rückkehr vom Einsatzort noch am Anfahrtsort irrelevant ist und eine Dienstreise im Sinne des Kollektivvertrags immer dann nicht vorliegt, wenn der Dienstnehmer, unbeachtlicher der hierfür ausschlaggebenden Gründe, noch am Anfahrtsort vom Einsatzort zurückkehrt.

Zur Haftungsinanspruchnahme

Die Heranziehung des Arbeitgebers zur Haftung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden und abzuführenden Lohnsteuer steht im Ermessen (*Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021), § 82 EStG, Rz. 3).* Im

vorliegenden Fall war das Ermessen dergestalt auszuüben, dass die beschwerdeführende Partei zur Haftung heranzuziehen war, da hierdurch einerseits die Frage der Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder verfahrensökonomisch in einem Verfahren geklärt werden konnte.

Andererseits befindet sich der ständige Wohnsitz (Familienwohnsitz) der meisten der Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei im Ausland, wodurch sich allfällige Verfahren bei ebendiesen Dienstnehmern zwecks Besteuerung der im Rahmen der Außenprüfung aufgegriffenen Punkt als schwierig erweisen würde.

Insoweit in der Beschwerde vorgebracht wurde, inwieweit ein Unternehmer, der die jeweiligen gesetzlichen und kollektivvertraglichen Regelungen im Rahmen seiner laufenden unternehmerischen Tätigkeit einhalte, darauf vertrauen könne, dass diese nicht nachträglich anders ausgelegt oder verurteilt werden würden, vermag dies im Zuge der Ermessensüberlegungen nicht zu überzeugen, hat sich doch zum einen die beschwerdeführende Partei angesichts der obigen Ausführungen zu den kollektivvertraglichen Regelungen eben nicht an ebendiese Regelungen gehalten, sondern entgegen dem klaren Wortlaut des Kollektivvertrags entweder ein zu hohes Trennungsgeld ausbezahlt oder ein Tagesgeld ausbezahlt, wiewohl aufgrund der täglichen An- und Abreise ihrer Dienstnehmer keine Dienstreise lt. Kollektivvertrag vorlag.

Zum anderen war die Frage der Steuerfreiheit der ausbezahlten Tagesgelder zwischen der beschwerdeführenden Partei und dem Finanzamt bereits seit zumindest 2013 strittig, erließ doch das damalige Finanzamt in diesem Jahr aufgrund einer Außenprüfung Lohnsteuerhaftungsbescheide sowie Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und nahm es mit diesen Bescheiden eine Nachversteuerung der von der beschwerdeführenden Partei in den Jahren 2010 und 2011 ausbezahlten Trennungsgelder vor (siehe in diesem Zusammenhang das diesbezügliche Erkenntnis des BFG vom 30.08.2023 zu RV/6100699/2014). Der beschwerdeführenden Partei war daher bereits seit 2013 die Rechtsansicht des Finanzamts, wonach auf die ausbezahlten Trennungsgelder bzw. Tagesgelder weder § 26 Z 4 EStG 1988 noch § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 Anwendung finden würden und daher eine Steuerfreiheit ebendieser ausbezahlten Gelder nicht vorliege, bekannt.

Fernerhin ist die Korrektur eines allenfalls sachlich unrichtigen oder ungerechten Gesetzes nicht Sache des rechtsanwendenden Verwaltungsorgans, sondern des Gesetzgebers selbst und kann daher im Rahmen des Ermessens eine sich aus dem Gesetz ergebende „ungerechte“ Rechtsfolge nicht durch eine vermeintlich „Gerechtere“ ersetzt werden (*Bramerdorfer in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg)*, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.09 (2024), § 20 BAO, Rz. 40).

Zu Spruchpunkt III. (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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen das vorliegende Erkenntnis ist nicht zulässig, da zum einen die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen durch den Verwaltungsgerichtshof in den zitierten Erkenntnissen bereits beantwortet wurden und ist das Bundesfinanzgericht in der vorliegenden Entscheidung nicht von dieser Rechtsprechung abgewichen.

Zum anderen hat der Gesetzgeber mit § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sowie § 26 Z 4 EStG 1988 eindeutige gesetzliche Regelungen geschaffen, hinsichtlich derer keine Auslegungsschwierigkeiten vorliegen.

Salzburg, am 28. Jänner 2025