

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Yvonne Primosch, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des RW, Gde H, S-Weg 7a, vertreten durch Steuerberater Mag. Markus Dalpiaz, 6900 Bregenz, Strabonstraße 26, vom 5. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 26. September 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 30. Oktober 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:</b>	<b>32.322,05 €</b>	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	<b>41.851,24 €</b>	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	<b>- 1.916,88 €</b>	
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	- 6.077,31 €	33.857,05 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		33.857,05 €
Topf-Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 1.460,00 € - 75,00 €
Einkommen		32.322,05 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	9.580,64 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 139,47 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	8.732,17 €
Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00 % von 5.551,01 €	333,06 €
Einkommensteuer	9.065,23 €
Ausländische Steuer	- 1.596,61 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2002</b>	<b>7.468,62 €</b>

2) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 verwiesen.

## **Entscheidungsgründe**

### **Einkommensteuer 2002:**

Was den bisherigen Verfahrensgang anlangt, wird zunächst auf den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 19. Oktober 2004, GZ. RV/0175-F/04 verwiesen, mit welchem der für das Jahr 2002 ergangene Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 2004 und die Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2004 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO ausgehoben wurden.

Das Finanzamt erließ im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens am 26. September 2005 einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002. In diesem Bescheid vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Spesenersätze (Mittagsentschädigungen in Höhe von pauschal 17,00 SFr pro Tag, ds. insgesamt 3.664,00 SFr) des Schweizer Arbeitgebers des Berufungswerbers nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln seien, und berücksichtigte (im Zusammenhang mit den beruflichen Fahrten) Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 648,42 € als Werbungskosten.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 5. Oktober 2005 begehrte der Berufungswerber, Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 903,84 € als

Werbungskosten anzuerkennen und die Mittagsentschädigungen in Höhe von insgesamt 2.454,88 € (ds. 3.664,00 SFr) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu belassen. Unter Hinweis auf Loukota, SWI 1998, S 559 ff, Kopf, SWI 2000, S 451 ff und Art. 39 EGV führte der Berufungswerber im Wesentlichen aus, dass "aus der gesetzlichen Bestimmung des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 nicht zu abzuleiten ist, dass lediglich lohngestaltende Vorschriften österreichischer Kollektivverträge steuerrechtliche Wirkung entfalten können", und dass der Gesamtarbeitsvertrag für das schweizerische Marmor- und Granitgewerbe, in welchem ein eigener Dienstreisebegriff enthalten sei, unter Beachtung des Freizügigkeitsabkommens der Schweiz mit der EU einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 entspreche, weshalb die strittigen Spesenersätze ohne zeitliche Beschränkungen steuerfrei zu behandeln seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2005 berücksichtigte das Finanzamt Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.224,48 € als Werbungskosten. Die Mittagsentschädigungen behandelte es nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Die in pauschaler Form ausbezahlten Mittagsentschädigungen seien dem Grunde nach nicht unter § 26 EStG 1988 zu subsumieren. Außerdem herrsche Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen (Stundenrapporte). Im Übrigen enthalte weder der korrespondierende inländische Kollektivvertrag noch der in Rede stehende Schweizer Gesamtarbeitsvertrag einen eigenen Dienstreisebegriff.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2005 begehrte der Berufungswerber, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Er begehrte, die Mittagsentschädigungen nunmehr in Höhe von 2.166,07 € (ds. 15/17 von 2.454,88 €; der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag sehe tägliche Spesen in Höhe von 15,00 SFr anstatt in Höhe von 17,00 SFr vor) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu belassen, und führte ergänzend aus, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag sehr wohl einen eigenen Dienstreisebegriff enthalte.

### **Einkommensteuer 2003:**

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 26. September 2005 die Mittagsentschädigungen in Höhe von 3.451,00 SFr nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei behandelt.

Mit Berufung vom 5. Oktober 2005, begehrte der Berufungswerber die Mittagsentschädigungen in Höhe von 3.451,00 SFr (ds. 2.243,15 €) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu belassen, und verwies gleichzeitig auf sein bisheriges Vorbringen im Berufungsverfahren betreffend das Jahr 2002.

Das Finanzamt berücksichtigte in der Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.118,88 € als Werbungskosten. Die Mittagsentschädigungen behandelte es nicht gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei und führte dazu als Begründung im Wesentlichen dasselbe aus, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2002.

Mit Schreiben vom 10. November 2005 begehrte der Berufungswerber, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Er begehrte, die Mittagsentschädigungen nunmehr in Höhe von 1.979,25 € (ds. 15/17 von 2.243,15 €; der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag sehe tägliche Spesen in Höhe von 15,00 SFr anstatt in Höhe von 17,00 SFr vor) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

In der am 30. Oktober 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihre Standpunkte; es wird diesbezüglich auf die Ausführungen in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Einkommensteuer 2002:**

§ 289 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. Nr. I 2002/97, lautet:

*"Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat."*

Auf Grund der im zweiten Satz des § 289 Abs. 1 BAO normierten Bindungswirkung ist die vom unabhängigen Finanzsenat im gemäß § 289 Abs. 1 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid vom 19. Oktober 2004, GZ. RV/0175-F/04, vertretene Rechtsanschauung im weiteren Verfahren bindend.

Im fortgesetzten Verfahren ist folglich und auch dem konkreten Berufungsvorbringen in der mündlichen Verhandlung am 30. Oktober 2006 (vgl. Niederschrift über die mündliche

Verhandlung vom 30. Oktober 2006) Rechnung tragend strittig, ob der Gesamtarbeitsvertrag für das schweizerische Marmor- und Granitgewerbe (im Folgenden kurz: GAV) eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 darstellt bzw. ob dieser dieselbe steuerrechtliche Wirkung entfalten kann wie ein inländischer (österreichischer) Kollektivvertrag.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Eine Dienstreise nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 € pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als 3 Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu (§ 26 Z 4 lit. b leg. cit.). Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden (§ 26 Z 4 lit. d leg. cit.). Für die Schweiz beträgt der Höchstsatz 36,80 €.

Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings den Dienstreisebegriff eingeschränkt. Ein steuerfreies Taggeld kann für Dienstreisen dann nicht mehr gezahlt werden, wenn an einem anderen Einsatzort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht (vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099; VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254; VwGH 18.10.1995, 94/13/0101; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Die Beurteilung eines Ortes als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253).

Grundvoraussetzung ist also, dass auch tatsächlich eine Dienstreise vorliegt. Der Begriff der Dienstreise ist im Einkommensteuergesetz geregelt, aber auch lohngestaltende Vorschriften können derartige Bestimmungen enthalten. Gibt es in einer lohngestaltenden Vorschrift (iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988) eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, so ist diese Regelung anzuwenden. Wenn dies nicht der Fall ist, kommt die Definition des Einkommensteuergesetzes (Legaldefinition) zum Tragen. Liegt eine Regelung des Dienstreisebegriffes auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliegt die Dienstreise keiner zeitlichen

Begrenzung, so dass die für den steuerlichen Dienstreisebegriff geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind (vgl. RdW 1996, 45).

Lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis Z 6 EStG 1988 sind:

- gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst-(Besoldungs-)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge,
- Betriebsvereinbarungen, die aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen wurden,
- Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden.

Nach Überzeugung des Berufungssenates kann es sich entsprechend der Rechtsmeinung des Finanzamtes bei den in § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 angeführten lohngestaltenden Vorschriften nur um inländische handeln.

So sind gesetzliche Vorschriften (§ 68 Abs. 5 Z 1 leg. cit.) nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes immer inländische gesetzliche Vorschriften. Eine derartige Interpretation ist zB auch aus der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu entnehmen (vgl. VwGH 20.2.1992, 90/13/0154).

Der in § 68 Abs. 5 Z 5 leg. cit. verwendete Begriff "Kollektivvertrag" wird in § 2 Abs. 1 ArbVG als Vereinbarung definiert, die zwischen kollektivvertragsfähigen Körperschaften der Arbeitgeber einerseits und der Arbeitnehmer andererseits schriftlich abgeschlossen wird. Die Fähigkeit, Kollektivverträge abzuschließen, beruht entweder unmittelbar auf Gesetz oder auf behördlicher Zuerkennung durch das Bundeseinigungsamt. Demnach kommen nur bestimmte inländische Rechtsträger als Kollektivvertragspartner in Frage. Ausländische Tarifverträge stellen somit keine Kollektivverträge im Sinne des österreichischen Arbeitsverfassungsrechts dar, auch wenn sie die Bezeichnung "Kollektivvertrag" tragen, und sind folglich auch keine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 5 leg. cit.

Dass mit den genannten lohngestaltenden Vorschriften die Regelung ausländischer lohngestaltende Vorschriften angesprochen sein soll, widerlegt auch die eindeutige Formulierung im Gesetz. Hätte der Gesetzgeber in § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 leg. cit. wirklich ausländische Gebietskörperschaften, juristische Personen, Kollektivverträge bzw. Betriebsvereinbarungen ansprechen wollen, so hätte er es getan. Stattdessen wird mehrfach auf eindeutig rein inländische Spezifika verwiesen.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters unter Hinweis auf Loukota, SWI 1998, 559 ff, dass -

wirtschaftlich betrachtet - der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag jedenfalls einem österreichischen Kollektivvertrag vergleichbar sei, ist entgegenzuhalten, dass das Instrument der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" nach Lehre und Rechtsprechung nur insoweit anzuwenden ist, als der Tatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert (vgl. zB VwGH 23.6.1995, 93/17/0461). Bei der Auslegung von Abgabentatbeständen ist zunächst zu ermitteln, in welcher Weise der Gesetzgeber den Tatbestand formuliert hat. Bezogen auf die Bestimmung des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 (Kollektivverträge oder Betriebsermächtigungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind) hat der Gesetzgeber an den Begriff im österreichischen Arbeitsverfassungsrechts angeknüpft und bleibt für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angesichts der klaren Gesetzesvorschrift kein Raum. Mit dem Hinweis auf Loukota, SWI 1998, 559 ff, ist für den Berufungswerber nichts zu gewinnen, da es in der zitierten Arbeit um eine gänzlich andere Problematik, nämlich um die steuerliche Anerkennung von Arbeitsgestellungsverträgen und damit um die Frage, wer bei der Arbeitsgestellung Arbeitgeber ist, steht (vgl. ecolex 1994, 421).

Zum weiteren Vorbringen des Berufungswerbers in der Berufung vom 5. Oktober 2005, dass der in Rede stehende GAV unter Beachtung des Freizügigkeitsabkommens der Schweiz mit der EU einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 entspreche, ist Folgendes zu sagen:

Die wirtschaftliche Integration Europas basiert auf den vier Grundfreiheiten des uneingeschränkten Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs. Eine Ausformung der Grundfreiheiten ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Sie wird durch das Diskriminierungsverbot des Artikels 39 EGV abgesichert.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen lediglich aufgrund der Staatsbürgerschaft. Steuerliche Maßnahmen gelten aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale zum gleichen Ergebnis führen.

Das Diskriminierungsverbot ist aber auch als Beschränkungsverbot zu verstehen. Danach stellen Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar, auch wenn sie

unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Sollen die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländer(gleich)behandlung im Aufnahmestaat sichern, so verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindert.

Seit 1. Juni 2002 ist die Schweiz mit der EU durch das Freizügigkeitsabkommen verbunden (BGBl. III Nr. 133/2002). Damit ist die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gilt, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Demzufolge sind Maßnahmen unzulässig, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Abkommensstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, auch steuerlicher Art, die einen Staatsangehörigen eines Abkommensstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Soweit rein innerstaatliches Steuerrecht gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt und hiefür keine Rechtfertigungsgründe vorliegen, wird es vom unmittelbar anzuwendenden Abkommensrecht verdrängt (SWI 2006, 454 ff).

Eine Einschränkung der lohngestaltenden Vorschriften auf inländische lohngestaltenden Vorschriften stellt nach Meinung des Berufungssenates eine Schlechterstellung von Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland, die aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind, und die gleiche Tätigkeit ausüben, wie Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland, die in inländischen Betrieben beschäftigt sind, dar. Diese Einschränkung ist durchaus geeignet, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb anzunehmen. Das hat zur Folge, dass § 26 Z 4 EStG 1988 auch Grenzgängern offen stehen muss und dass im gegebenen Zusammenhang schweizerische Gesamtarbeitsverträge österreichischen Kollektivverträgen formell gleichgehalten werden können bzw. müssen. Zu diesem Ergebnis gelangte der Senat im Wege einer in zweiter Stufe vorgenommenen abkommenskonformen Interpretation. Nach Überzeugung des Senates ist dabei § 26 Z. 4 EstG 1988 als demonstrativer Verweis auf § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 EstG dergestalt auszulegen, dass ausländisches Kollektivvertragrecht, soweit es dem inländischen entspricht, ebenfalls die strittige Begünstigung zu vermitteln vermag.

Konkret bedeutet dies:

Enthält der Schweizerische Gesamtarbeitsvertrag keine Definition für Dienstreise, dann erübrigts sich ein Vergleich mit einem inländischen Kollektivvertrag. Die Anwendbarkeit von

§ 26 Z 4 EStG 1988 ist damit allein auf Basis des gesetzlichen Dienstreisebegriffes zu prüfen. Enthält der schweizerische Gesamtarbeitsvertrag hingegen eine Regelung des Dienstreisebegriffes, unterliegt die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung, so dass die für den Dienstreisebegriff nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind. Da - wie oben dargelegt - nur eine Diskriminierung verboten ist und nach Ansicht des Berufungssenates eine Privilegierung nicht zu rechtfertigen wäre, können Schweizer Kollektivverträge aber nur insoweit eine Begünstigung vermitteln, als diese in österreichischen Kollektivverträgen Deckung findet.

Der in Streit stehende GAV regelt in seinem Artikel 13 die Entschädigung bei auswärtiger Arbeit, wonach "bei ganztägiger Abwesenheit mit täglicher Heimkehr" 15,00 SFr zu vergüten ist. Dies ist nach Ansicht des Berufungssenates eine kollektivvertragliche Definition einer Dienstreise gleichzuhalten. Der korrespondierende inländische Kollektivvertrag für Steinarbeiter enthält in seinem § 11a ebenfalls einen eigenen Dienstreisebegriff, demzufolge Arbeitnehmer, die außerhalb des ständigen ortsfesten Betriebes, für den sie aufgenommen wurden, zur Arbeit auf Baustellen eingesetzt werden und täglich an ihren Wohnort zurückkehren, ein Taggeld, dessen Höhe im Rahmen der einkommensteuerlichen Bestimmungen (sog. Zwölftelregelung gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988) festzulegen ist, erhalten.

Folglich sind die **ab Juni 2002** (das Abkommen über die Personenfreizügigkeit zwischen der Schweiz und der EU ist gem. BGBl. III Nr. 133/2004 erst mit 1. Juni 2002 in Kraft getreten) vom Schweizer Arbeitgeber des Berufungswerbers ausbezahlten Spesenersätze (15,00 SFr pro Tag) steuerfrei zu behandeln. Die Höhe der steuerfreien Spesenersätze ist aber von der Dauer der jeweiligen Dienstreise abhängig (siehe dazu § 11a des österreichischen Kollektivvertrages für Steinarbeiter; dieser sieht vor, dass das Taggeld je nach Dauer der Dienstreise steuerfrei ist; sog. "Zwölftelregelung" im Sinne des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988). Für den Zeitraum Juni 2002 bis Dezember 2002 sind daher **steuerfreie Spesenersätze** in Höhe von **896,96 €** zu berücksichtigen. Die Differenzwerbungskosten waren in Höhe von 770,41 € zu berücksichtigen (für die Ermittlung der Differenzwerbungskosten ist der Berufungssenat von der Tabelle, welche der Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2005 beigelegt worden ist, ausgegangen).

Bezüglich des Zeitraumes **Jänner 2002 bis Mai 2002** ist Folgendes festzuhalten:

Für diesen Zeitraum ist von Dienstreisen im Sinne der Legaldefinition auszugehen. Dem Berufungswerber stünden daher die Tagesgelder unter Berücksichtigung der für den steuerlichen Dienstreisebegriff geltenden zeitlichen Beschränkungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei zu. Da das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung für den

genannten Zeitraum keine Differenzwerbungskosten berücksichtigt hat, sondern bereits bei der Berechnung der Höhe der Werbungskosten (Verpflegungsmehraufwendungen) vom jeweils zustehenden Auslandstagsatz gemäß § 26 EStG 1988 ausgegangen ist und auch jenen Betrag, welcher als steuerfreier Betrag in Ansatz zu bringen wäre, als Werbungskosten anerkannt hat, verzichtet der Berufungssenat auf eine rechnerische Aufteilung des Betrages in steuerfreien Betrag und Differenzwerbungskosten, zumal dem Berufungswerber (mangels Auswirkungen auf die Besteuerungsgrundlagen) daraus kein steuerlicher Nachteil erwächst. In diesem Zusammenhang ist jedoch ein Rechenfehler des Finanzamtes zu korrigieren. Für den Zeitraum Jänner 2002 bis Mai 2002 sind **Werbungskosten** (Verpflegungsmehraufwendungen) in Höhe von **686,88 €** statt in Höhe von 460,21 € anzuerkennen.

Für den Vorschlag des Finanzamtvertreters (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Oktober 2006), dass für den Fall, dass der Berufungssenat die Spesenvergütung als steuerfrei anerkennt, im Gegenzug keine Werbungskosten zu berücksichtigen seien, bleibt kein Raum, denn eine "Aufstockung" auf die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 ist dann bzw. so lange möglich, wie eine Dienstreise **auch** nach dem steuerrechtlichen Dienstreisebegriff vorliegt. Solche Dienstreisen lagen jedenfalls nach den Ermittlungen des Finanzamtes im Streitjahr vor (siehe die Tabelle, welche der Berufungsvorentscheidung vom 13. Oktober 2005 beigelegt worden ist).

Zum Antrag des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Oktober 2006) - unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. August 1993, GZ. 91/13/0150 -, wonach für den Fall, dass der Berufungssenat seiner Rechtsmeinung, nämlich dass wirtschaftlich betrachtet der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag dem inländischen Kollektivvertrag gleichzustellen sei und dass auf Grund des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der EU vom Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 auszugehen sei, nicht folgen könne, dem Berufungswerber für sämtliche Reisen, die mehr als 25 km von seinem Dienstort entfernt seien, Differenzwerbungskosten zuzuerkennen seien, und zwar ohne zeitliche Beschränkungen (keine Überprüfung, ob ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit vorläge), ist Folgendes zu sagen: Mit dem Hinweis auf das genannte Verwaltungsgerichtshoferkenntnis kann der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers bezüglich der Höhe der vom Berufungssenat anerkannten (Differenz)Werbungskosten nichts gewinnen. Der Verwaltungsgerichtshof hat im genannten Erkenntnis zu Recht erkannt, dass ein viersemestriger Aufenthalt eines österreichischen Gastlehrers in den USA einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründe und keine Reise sei.

Die belangte Behörde habe daher zu Recht die mit den pauschalen Sätzen im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1972 geltend gemachten Tages- und Nächtigungsgelder nicht als Reisekosten anerkannt. In Rechnung sei allerdings zu stellen, dass der Beschwerdeführer in den USA einen Zweitwohnsitz mit eigenem Haushalt führte. Die daraus resultierenden Verpflegungsaufwendungen könnten zwar grundsätzlich steuerlich nicht berücksichtigt werden, weil ja eine Vielzahl von selbstständig und unselbstständig Erwerbstätigten genötigt sei, sich (teilweise) außer Haus zu verköstigen, ohne dass damit die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt überschritten würden. Diese Aussage könnte aber sinnvoll nur auf das Inland bezogen werden. Lägen hingegen im Ausland die Verpflegungsmehraufwendungen wegen des höheren Niveaus erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, dann könnten nicht mehr die üblichen Kosten der Verpflegung unterstellt werden. Abzugsfähig seien demnach Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergäben. Denn dieser Verpflegungsmehraufwand lasse sich auch dann nicht vermeiden, wenn der Steuerpflichtige am ausländischen Wohnsitz die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nehme.

Der dem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis zu Grunde liegende Fall ist mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar. Sachverhaltsdivergenz zum zitierten Judikat liegt insofern vor, als der Berufungswerber im Streitjahr keinen (Zweit)Wohnsitz mit eigenem Haushalt im Beschäftigungsstaat hatte und täglich zu seinem Wohnsitz in Vorarlberg zurückkehrte. Der Berufungswerber konnte die Verpflegungskosten, die sich aus dem Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben können, durch die Mitnahme von Verpflegung von zu Hause vermeiden. Da sich der Berufungswerber auch nicht zu Beginn oder im Anschluss an seine Dienstreisen länger in der Schweiz aufgehalten hat und sowohl das Frühstück als auch das Abendessen im eigenen Haushalt in Inland einnehmen konnte, kann nicht davon gesprochen werden, dass Verpflegungskosten vorgelegen sind, die sich unvermeidbar aus dem Kaufpreisunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland ergeben haben.

### **Einkommensteuer 2003:**

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtssprechung (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 2.1 zu § 26 EStG 1988 allgemein und Tz 7 zu § 26 Z 4 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) gilt für die Reisekostenersätze des § 26 Z 4 EStG 1988 der Grundsatz, dass sie nachzuweisen sind. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 leg. cit. gleichfalls durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Nur mit einwandfreien Nachweisen belegte Pauschalreisekostenentschädigungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 dürfen als steuerfrei

behandelt werden. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, aus Lohnbüchern, Geschäftsbüchern und sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2003, Frage 26/52). Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist ein Nachweis dafür zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen, wobei auch eine Schätzung pauschaler Ersatzleistungen nicht in Frage kommt (vgl. zB VwGH 22.4.1992, 87/14/0192).

Aus den Akten ist ersichtlich, dass ein Telefonat zwischen dem Finanzamtsvertreter und dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers stattgefunden hat. Im Rahmen dieses Telefonates führte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers aus, dass Arbeitsrapporte nur bis März 2003 vorhanden seien, dass der Arbeitgeber des Berufungswerbers die Arbeitsrapporte erstelle und dass noch nicht abgesehen werden könne, wann diese vorgelegt würden (vgl. Aktenvermerk vom 14. Oktober 2005). In der Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 (siehe zusätzlichen Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom selben Tag) hat das Finanzamt im Zusammenhang mit § 26 Z 4 EStG 1988 darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes das Datum, Ziel und Zweck, sowie Dauer der Dienstreise zeitnah darzulegen seien. Weiters ist festgehalten worden, dass der Berufungswerber den Versuch, von seinem Arbeitgeber Arbeitsrapporte für den Zeitraum April 2003 bis Dezember 2003 zu erhalten, aufgegeben habe, da dieser für das Heraussuchen 85,00 SFr pro Stunde verlangt habe und er diesen Aufwand nicht tragen habe wollen. Aus dem erstinstanzlichen Verfahren ist also ersichtlich, dass der Berufungswerber bzw. sein steuerlicher Vertreter über die Notwendigkeit der Vorlage von tauglichen Nachweisen seitens des Finanzamtes informiert war. Letztendlich ist er diese aber ua. mit dem Hinweis auf Kostengründe schuldig geblieben. In diesem Zusammenhang ist auch zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung (auch wenn sich diese zum Teil auf das Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2002 beziehen) - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass der gegenständlichen Entscheidung der Umstand des Fehlens von tauglichen Nachweisen unbedenklich zugrunde gelegt werden kann (vgl. zB VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, taugliche Nachweise vorzulegen und die Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften.

Tatsache ist, dass der Berufungswerber für das Jahr 2003 keine Arbeitsrapporte und auch keine sonstigen Unterlagen, die als Nachweise dem Grunde nach anerkannt hätten werden können, vorgelegt hat. Zweifelhaft ist, ob er solche Arbeitsrapporte in diesem Streitjahr überhaupt geführt hat. Wenn der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Ansicht vertritt, dass im vorliegenden Fall der Umstand, dass sich der Berufungswerber im Vorjahr (2002) auf Dienstreisen befunden habe, den Schluss nahe lege, dass sich der Berufungswerber auch im Streitjahr 2003 auf Dienstreisen befunden habe, übersieht er, dass ein Nachweis dem Grunde nach erst dann gegeben ist, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann. Da eine Glaubhaftmachung nicht ausreicht und ein Nachweis über die einzelnen Dienstreisen durch taugliche und zeitnahe Aufzeichnungen nicht erbracht worden ist, sind die pauschal ausbezahlten Spesenentschädigungen der Besteuerung zu unterziehen.

Was die im Zusammenhang mit den behaupteten Fahrten berücksichtigten Werbungskosten (Verpflegungsmehraufwendungen) anlangt, so schließt sich der Berufungssenat der Vorgehensweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 an. Danach wurden Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.118,88 € geschätzt und als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt. Der Berufungswerber hat sich im Übrigen im Vorlageantrag auch nicht gegen diese Vorgangsweise des Finanzamtes gewandt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. November 2006

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: