



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vertreten durch Y, vom 7. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 12. März 2002, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 30. Dezember 2000, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 31.12.2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan hinsichtlich der "Bezüge gemäß § 26 EStG" Folgendes fest: Sehe eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG vor, dass ein Arbeitnehmer Tagesgelder zu erhalten habe, so seien diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 EStG steuerfrei. Der bei der Berufungserberin anzuwendende Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe sehe Tagesgelder (Auslösen) nur vor, wenn die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle nicht zugemutet werden könne. Die Betriebsvereinbarung könne nicht den Begriff der Dienstreise mit steuerlicher Wirkung regeln, weil diese nicht auf Grund einer besonderen kollektivvertraglichen Ermächtigung (lt. Kollektivvertrag) abgeschlossen worden sei. Bei täglicher Rückkehr des Arbeitnehmers komme daher die sogenannte "Legaldefinition" zum Ansatz. Nach dieser würden Tagesgelder nur so lange steuerfrei zustehen, als kein (neuer) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit sei anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen

anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke oder Dienstnehmer ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet (z.B. politischer Bezirk und angrenzende Bezirke) regelmäßig bereisen würden. Durch die Begründung "neuer Tätigkeitsmittelpunkte" seien die steuerfrei behandelten Spesen ab 1999 teilweise (50 % der ausbezahlten Tagesgelder) nachzuversteuern gewesen. Der Prüfer ermittelte diesbezüglich (unter Anwendung eines durchschnittlichen Lohnsteuersatzes von 32 %) eine Nachforderung von S 105.952,-- an Lohnsteuer, S 14.900,-- an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 1.537,-- an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12. März 2002 setzte das Finanzamt wegen dieser und anderer Feststellungen die Nachforderung an Lohnsteuer mit € 7.699,83 (S 105.952,--), an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit € 1.358,11 (S 18.688,--) und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 434,87 (S 5.984,--) fest.

Dagegen wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung habe sich herausgestellt, dass die Berufungswerberin die mit Erlass des BMF vom 27.11.1998, 07 0104/3-IV/7/98 (Lohnsteuerrichtlinien 1999) bekannt gegebene Rechtsansicht hinsichtlich Reisekosten falsch interpretiert habe. Sie habe dem Personal mittels freier Betriebsvereinbarung einen Reisekostenersatz in Höhe von S 30,-- pro Stunde für auswärtige Arbeiten bezahlt. Da jedoch seit 1.1.1999 eine Betriebsvereinbarung hinsichtlich Reisekosten nur bei einer besonderen kollektivvertraglichen Ermächtigung zu einer Betriebsvereinbarung eine steuerbefreiende Wirkung hinsichtlich der vereinbarten Diäten habe, seien auf Grund der Lohnsteuerprüfung nach dem Grundsatz der Legaldefinition Teile der Diäten steuerpflichtig behandelt worden.

1. Somit komme die Legaldefinition zur Anwendung. Die Rechtsmittelwerberin erstelle zu 90 % bei firmenmäßig errichteten Wohnblocks bzw. bei Kirchen das erforderliche Gerüst. Aufrüstung bzw. Abrüstung der jeweiligen Baustelle erfolge im Durchschnitt innerhalb von zwei bis drei Tagen, je nach Größe der Baustelle. Zwischen der Aufrüstung und Abrüstung liege im Durchschnitt ein Zeitraum von sieben bis neun Wochen je nach Auftragslage.

Naturgemäß würden die Aufträge aus den politischen Bezirken Braunau sowie Salzburg und den diesen Bezirken angrenzenden Bezirken erfolgen. Laut Finanzprüfung gelte somit der Mittelpunkt der Tätigkeit in einem Einsatzgebiet (Zielgebiet). Dazu sei anzumerken, dass die Mitarbeiter gemeinsam mit einem LKW zur Baustelle fahren würden. Nach 16maligem Anfahren eines Bezirkes unterstelle man dem Mitarbeiter, er kenne den gesamten Bezirk mit seinen angrenzenden Bezirken und hätte somit bei der Verpflegung keinen Mehraufwand und somit keinen Anspruch auf steuerfreie Diäten für weitere Fahrten. Dazu müsse vermerkt werden, dass auf der gleichen Baustelle jene Mitarbeiter, die dem Kollektivvertrag für Handel oder dem Kollektivvertrag für Metallgewerbe (Installateur) oder dem Kollektivvertrag im

Baugewerbe unterliegen würden, sehr wohl steuerfreie Diäten und dies ohne zeitliche Begrenzung für das Anfahren der jeweiligen Baustelle bekommen könnten. Der Kollektivvertrag sei ein Instrument zur Festlegung über die diversen Rechte und Pflichten zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Er könne jedoch keinesfalls als steuerpolitisches Gesetzeswerk Verwendung finden, denn dadurch komme es für die gleiche Dienstreise zu unterschiedlichsten steuerlichen Aufwirkungen. So erhalte bei einer 12stündigen Arbeitszeit auf der gleichen Baustelle ein Dienstnehmer, der dem KV im Handel unterliege, S 360,-- steuerfrei, einer auf den der KV für das metallverarbeitende Gewerbe anzuwenden wäre S 213,-- und ein Dienstnehmer im Bauhilfsgewerbe Null S steuerfrei. Hier könne nicht von einer gleichmäßigen steuerlichen Belastung der Arbeitnehmer bei Gleichheit der tatsächlichen Bedingungen gesprochen werden.

2. Die im Zuge der Prüfung festgelegten steuerpflichtigen Diätensätze seien sowohl im Jahr 1999 als auch im Jahr 2000 mit dem durchschnittlichen Steuersatz von 32 % vom Bruttopreis besteuert worden. Da im Jahr 2000 der 32 %ige Steuersatz auf 31 % gesenkt worden sei, wird beantragt, die steuerpflichtigen Diätensätze für das Jahr 2000 mit dem 31 %igen Steuersatz zu versteuern.

3. Die Gebietskrankenkassenprüfung sei noch vor der Lohnsteuerprüfung mit der Auflage beendet worden, die steuerpflichtigen Diätensätze unterliegen auch der Sozialversicherungspflicht und die Beiträge würden entsprechend nachverrechnet. Da die Sozialversicherungsbeiträge vor Ermittlung der Lohnsteuer als Werbungskosten abgesetzt werden könnten, werde ersucht, nur die tatsächliche Lohnsteuer von der richtigen Bemessungsgrundlage, eben nach Abzug der Sozialversicherung, zur Vorschreibung zu bringen.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 26. Juni 2002 teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit Schreiben vom 9. August 2002 mit, dass sich die Berufung sowohl gegen die ungleiche Behandlung von Reisekostenentschädigungen als auch gegen die Auslegung des Zielgebietes richtet. Bei der Berufungserberin gebe es kein konkret zugewiesenes Gebiet. Alle Aufträge würden sowohl im gesamten Bundesland OÖ. als auch im gesamten Bundesland Salzburg durchgeführt. Es würden sogar Aufträge in Niederösterreich usw. durchgeführt werden, jedoch sei man bei der Angebotserstellung infolge der weiten Fahrtstrecke meist nicht mehr konkurrenzfähig gegenüber jenen Unternehmen, welche näher an der Baustelle platziert seien. Das Einsatzgebiet sei jedoch auf kein Gebiet welcher Art eingeschränkt. In LStR 307 werde verwiesen, dass, wenn sich die ständige Reisetätigkeit auf ein größeres Gebiet (zB. ganz Niederösterreich) erstrecke, kein Einsatzgebiet vorliege. Hinsichtlich des Abzuges der Sozialversicherungsbeiträge werde bekanntgegeben, dass sich die Gebietskrankenkasse hinsichtlich der Festlegung, welche Reisekostenersätze

sozialversicherungspflichtig seien, nach der Auslegung der Finanzbehörde richten würden. Für die Vorschreibung der Sozialversicherungsbeiträge werde auf die rechtsgültigen Feststellungsbescheide gewartet.

Der mit Schreiben vom 31. Jänner 2003 gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Eingabe vom 10. März 2005 wieder zurückgezogen.

Mit dem am 27.9.2004 nachweislich zugestellten Schreiben vom 24. September 2004 hielt der unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin Folgendes vor:

1. Zur Frage der ungleichen Behandlung von Reisekostenentschädigungen wird auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12.6.2001, B 1570/99-8 und auf den diesbezüglichen Artikel über "Unterschiedliche steuerliche Behandlung von Reisen gemäß § 4 Abs. 5 und Dienstreisen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 verfassungskonform" von Renner in SWK-Heft 27 vom 20. September 2001 hingewiesen.

2. Wie aus den beiliegenden Ablichtungen (Reiseziele des DN G. im Jahre 1999 und des DN A. im Jahr 2000) ersichtlich ist, waren die genannten Arbeitnehmer durch den oftmaligen Einsatz in den Bezirken Braunau, Ried und Flachgau mit den örtlichen Gegebenheiten derart vertraut, dass bei täglich erfolgter Rückkehr an den Wohnort kein Mehrverpflegsaufwand angenommen werden kann. Bemerkt wird, dass sich ein großer Teil der Einsatzorte ohnehin im Nahebereich des Dienstortes befindet und für Reisen, deren Dauer drei Stunden nicht übersteigt, keinesfalls Tagesgelder steuerfrei gewährt werden dürfen. Obwohl das Finanzamt festgestellt hat, dass von den tatsächlich ausbezahlten Tagesgeldern nur ca. 36 % steuerfrei und 64 % steuerpflichtig gewesen wären, hat es bloß 50 % nachversteuert. Sollte dieser Punkt weiter aufrecht erhalten werden, sind auch die Reisekostenaufzeichnungen 1997 vorzulegen und bei jedem der betroffenen Arbeitnehmer bekanntzugeben, seit wann er bei der Berufungswerberin als Dienstnehmer mit dem Aufbau von Gerüsten beschäftigt ist.

3. Die Berufung wendet sich weiters gegen die Anwendung eines 32 %igen Steuersatzes auf die steuerpflichtigen Diäten im Kalenderjahr 2000 mit der Begründung, dass für das Kalenderjahr 2000 der Steuersatz auf 31 % gesenkt worden sei. Dieser Einwand geht deshalb ins Leere, weil bei der Einkommensstufe ab S 200.000,-- der "allgemeine Steuerabsetzbetrag" eingeschliffen wird, so dass die tatsächliche Steuerbelastung in der Einschleifphase um einige Prozentpunkte höher ist. Wie aus der Beilage (Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes) ersichtlich ist, liegt der Steuersatz bei allen Arbeitnehmern auch im Kalenderjahr 2000 über 32 %.

4. Die weiters beantragte Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen kann nach § 62 Z 4 EStG nur dann erfolgen, wenn diese vom Arbeitgeber einbehalten wurden. Ein derartiger Nachweis wurde bis heute nicht erbracht.

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes ist weder innerhalb der bis 20. Jänner 2005 verlängerten Frist noch bis heute erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind drei Punkte:

1. Teilweise Steuerpflicht der an die Dienstnehmer ausbezahlten Tagesgelder:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören Beträge, die aus Anlaß einer Dienstreise als Reisevergütungen und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verläßt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann.

Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

Ergänzend dazu wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 erlassen (BGBI II 1997/306), deren § 1 wie folgt lautet:

Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verläßt oder
2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann, Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

Die genannten lohngestaltenden Vorschriften des § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind

1. gesetzliche Vorschriften,
2. von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
3. aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
5. Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer

kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

6. Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden.

Außer Streit steht, dass die strittigen Arbeitnehmer bei ihren Dienstreisen zwecks Aufstellung von Baugerüsten täglich an ihre Wohnsitze zurückgekehrt sind. Der bei der Berufungswerberin anzuwendende Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe sieht in diesem Fall keine Bezahlung von Tagesgeldern vor. Als Voraussetzung für die Anwendung der oben angeführten Verordnung sind nach § 68 Abs. 5 Z 5 EStG einem Kollektivvertrag auch auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigung abgeschlossene Betriebsvereinbarungen gleichzuhalten.

Solche besondere kollektivvertragliche Ermächtigungen erklären besondere Betriebsvereinbarungen über konkret umschriebene Punkte als zulässig. Die in fast allen Kollektivverträgen vorzufindende allgemeine Begünstigungsklausel, die regelmäßig nichts anderers darstellt als eine ausdrückliche vertragliche Festlegung des schon im § 3 Arbeitsverfassungsgesetz ausgesprochenen Grundsatzes, dass Sondervereinbarungen nur gültig sind, soweit sie für den Arbeitnehmer günstiger sind, stellt dagegen keine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung im Sinne des EStG dar (vgl. VwGH 3.12.1962, 2346/61, v. 4.2.1963, 727/60 u.v. 18.2.1965, 959/63). Da der Kollektivvertrag keine derartige Ermächtigung enthält, kommt nur die Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG zur Anwendung.

Wie der VwGH in seinem Erk. vom 20.9.1995, Zl. 94/13/0253, 0254, ausgesprochen hat, ist die Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber nach § 26 Z. 4 EStG geleisteten Beträge (abgesehen vom besonders gelagerten Fall des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG) nach den gleichen Grundsätzen wie sie der Verwaltungsgerichtshof zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG dargelegt hat, zu beurteilen. Nach den VwGH-Erkenntnissen vom 28.5.1997, Zl. 96/13/0132 und vom 29.10.2003, 2003/13/0033 ist bei längeren Aufenthalten am gleichen Ort oder einer mit Unterbrechungen ausgeübten Beschäftigung an einem Ort in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Kosten als Teil der Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Wie aus den Ausführung im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 24.9.2004, denen nicht widersprochen wurde, ersichtlich ist, führten 64 % der Reisen in die Bezirke Braunau, Ried und Salzburg-Land (Flachgau). Die genannten Arbeitnehmer waren durch den oftmaligen Einsatz in den genannten Bezirken mit den örtlichen Gegebenheiten derart vertraut, dass bei täglich erfolgter Rückkehr an den Wohnort kein Mehrverpflegsaufwand angenommen werden kann (vgl. auch VwGH 30.10.2001, 95/14/0013). Wenn das Finanzamt festgestellt hat, dass von den tatsächlich ausbezahlten Tagesgeldern 64 % auf die Reisen der Arbeitnehmer in die

sehr oft aufgesuchten Bezirke Braunau (Sitz des Unternehmens) und die angrenzenden Bezirke Ried sowie Salzburg-Land entfallen, aber bloß 50 % der Tagesgelder nachversteuert hat, kann die Berufungswerberin nicht in ihren Rechten verletzt sein. Die Nachversteuerung von 50 % der in den Kalenderjahren 1999 und 2000 steuerfrei ausbezahlten Tagesgelder besteht daher zu Recht. Bezüglich der Größe können die drei Bezirke auch nicht mit der des Bundeslandes Niederösterreich verglichen werden.

Hinsichtlich der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Tagesgeldern, die auf Grund eines Kollektivvertrages zu bezahlen waren und solchen, die ohne lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 - 6 EStG bezahlt wurden, wird auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12.6.2001, B 1570/99-8 verwiesen, worin der Gerichtshof eine unterschiedliche steuerliche Behandlung für verfassungskonform angesehen hat.

2. Höhe des nach § 86 Abs. 2 EStG ermittelten Pauschalsatzes hinsichtlich der Lohnsteuernachforderung von den nachversteuerten Tagesgeldern:

Die Berufung wendet sich auch gegen die Anwendung des durchschnittlichen Steuersatzes von 32 % im Kalenderjahr 2000, weil in diesem Jahr der 32 %ige Steuersatz auf 31 % gesenkt worden sei.

Wie bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 24. September 2004 ausgeführt, geht dieser Einwand deshalb ins Leere, weil bei der Einkommensstufe ab S 200.000,-- der "allgemeine Steuerabsetzbetrag" eingeschliffen wird, so dass die tatsächliche Steuerbelastung in der Einschleifphase um einige Prozentpunkte höher ist. Wie aus der Berufungswerberin übermittelten Aufstellung ersichtlich ist, liegt der Steuersatz bei allen Arbeitnehmern auch im Kalenderjahr 2000 über 32 %, so dass dem Rechtsmittel auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden ist.

3. Berücksichtigung von erst vorzuschreibenden Sozialversicherungsbeiträgen bei der Nachverrechnung von Lohnsteuer von den Tagesgeldern:

Nach § 62 Z 4 EStG 1988 sind vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG., soweit sie nicht auf Bezüge entfallen, die mit einem festen Steuersatz im Sinne des § 67 EStG zu versteuern sind, beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifes (§ 66 EStG) vom Arbeitslohn abzuziehen. Wie aus dem unbeantworteten Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 24. September 2004 hervorgeht, wurde bis heute kein Nachweis erbracht, dass die von den Tagesgeldern erst vorzuschreibenden Sozialversicherungsbeiträge bereits einbehalten worden sind. Somit ist eine Berücksichtigung derartiger Beiträge bei der Nachverrechnung von Lohnsteuer von den Tagesgeldern gesetzlich nicht möglich.

Die Berufung war in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 5. April 2005