



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH, Sitzadresse, vertreten durch B., Rechtsanwalt, Kanzleiadresse, vom 31. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 4. März 2011 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2009 nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung am 18.10.2012 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden zugunsten des Berufungswerbers abgeändert.

Haftung für die Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988

Zeitraum	Betrag
2006	90.075,04
2007	85.387,85
2008	78.640,87
2009	67.233,58

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB
2006	57.893.097,82	2.605.189,40
2007	57.258.487,46	2.576.631,94
2008	57.632.760,88	2.593.474,24
2009	54.893.807,42	2.470.221,33

## Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DZ
2006	57.893.097,82	237.678,64
2007	57.258.487,46	235.071,60
2008	57.632.760,88	234.894,17
2009	54.893.807,42	221.040,99

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

### **GPLA-Prüfung für die Jahre 2006 bis 2009**

Bei der Berufungswerberin (im folgenden „die Bw.“) hat für die Jahre 2006 bis 2009 eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben stattgefunden. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 4.2.2011, auf dessen Begründung auch der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 4.3.2011 verweist, wurde zum im Berufungsfall steuerlich relevanten Teil in der Tz 4 unter dem Titel „steuer- und sozialversicherungsfrei ausgezahlte Tagesgelder für Bezirksleiter“ folgendes festgehalten: „*Im Prüfungszeitraum erhielten sämtliche Bezirksleiter Tagesgelder steuer- und sozialversicherungsfrei ausgezahlt. Laut vorgelegten Dienstverträgen wurde der Arbeitsort der betroffenen Mitarbeiter wie folgt definiert: „Der gewöhnliche Arbeitsort des Mitarbeiters ist der Bezirk ....., wobei sich die Benennung des Bezirkes nicht auf einen politischen oder gerichtlichen Bezirk bzw. Verwaltungsbezirk bezieht, sondern auf die ausgehändigten, firmensinternen Checklisten. Die geographische Vergrößerung/Verkleinerung des Zuständigkeitsbereiches ist jederzeit durch den Bw. möglich. Mit der Tätigkeit als Bezirksleiter ist der ständige Außendienst im oben genannten Bereich verbunden.“ Den Bezirksleitern stehen in der Zentrale keine Arbeitsplätze zur Verfügung, lediglich ein Schulungsraum, der für etwaige Schulungsmaßnahmen anlassbezogen zur Verfügung steht. Die Tätigkeit der Bezirksleiter umfasst neben Personalmanagement und Controlling, auch Kassenüberprüfungen, Inventuren, Warenüberprüfung und Marketing. Die Tätigkeitsberichte der Bezirksleiter sind in der jeweils besuchten Filiale vom Filialleiter gegenzuzeichnen (Ankunfts- und Abfahrtszeit, durchgeführte Reklamationen und Überprüfungen). Des weiteren stehen den Bezirksleitern in den jeweiligen Filialen die Büroräumlichkeiten der Filialleitung zur Verfügung.*

*Aufgrund des vorstehend dargelegten Tätigkeitsbildes der Bezirksleiter liegt eine organisatorische Eingliederung in den jeweiligen Filialen vor, da der einzelne Bezirksleiter in seinem Betreuungsbereich mehrere Arbeitsstätten des Dienstgebers wiederkehrend aufsuchen muss und auch eine entsprechende Infrastruktur in jeder Filiale in Form eines funktionellen Arbeitsplatzes zur Verfügung steht.*

*Nachdem sich die betroffenen Bezirksleiter somit nicht auf Dienstreise im Sinne des Kollektivvertrages befinden und auch keine Dienstreise im Sinne des § 26 EStG vorliegt, waren die bisher steuer- und beitragsfrei gewährten Taggelder nachzuverrechnen."*

### **Bescheide vom 4.3.2011:**

Auf Basis der GPLA-Prüfung hat das Finanzamt die an Bezirksleiter steuerfrei ausbezahnten Tagesgelder lohnsteuerpflichtig behandelt und dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit nachfolgend aufgezählten Bescheiden, jeweils vom 4.3.2011, unterworfen:

-Vier Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2009 (2006: EUR 96.309,50; 2007: EUR 91.102,92; 2008: EUR 83.186,95; 2009: EUR 71.260,11)

-damit verbunden vier Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Zeitraum 2006 bis 2009 (2006: EUR 1.926,19; 2007: 1.822,06; 2008: 1.663,74; 2009: EUR 1.425,20)

-Vier Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für den Zeitraum 2006 bis 2009 mit jeweils Nachforderungen (2006: EUR 10.570,57; 2007: EUR 9.999,10; 2008: EUR 9.130,28; 2009: EUR 7.821,23)

-damit verbunden vier Bescheide über die Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB für den Zeitraum 2006 bis 2009 (2006: EUR 211,41; 2007: EUR 199,98; 2008: EUR 182,61; 2009: EUR 156,42)

-Vier Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2006 bis 2009 mit jeweils Nachforderungen (2006: EUR 845,65; 2007: EUR 799,93; 2008: EUR 730,42; 2009: 625,70)

### **Berufung vom 31.5.2011**

In der gegen die Haftungsbescheide Lohnsteuer sowie Festsetzungsbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2009 eingebrochenen Berufung vom 31.5.2011 wurde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung mit

Beweiswiederholung, in eventu die Aufhebung der Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Erstbehörde zur neuerlichen Entscheidung beantragt. Zum Nachweis des gesamten Vorbringens, insbesondere zur fehlenden organisatorischen Eingliederung der Bezirksleiter in die ihnen unterstellten Filialen, wurde der Antrag auf Einvernahme von Herrn D, einem Bezirksleiter, als Zeuge gestellt.

Zusammengefasst bestreitet die Berufung unter Beschreibung der konkreten Tätigkeit der Bezirksleiter die organisatorische Eingliederung der Bezirksleiter in die von ihnen betreuten Filialen iSd Begründung weiterer Mittelpunkte ihrer Tätigkeit. Die Lohnsteuerrichtlinien gehen in dem in Rz 700 geschilderten Beispiel für die Bezirksleiter vergleichbaren Gebietsleiter selbst davon aus, dass dieser in den einzelnen Filialen keinen funktionalen Arbeitsplatz habe, wenn er den einzelnen Filialleitern übergeordnet ist, aber in den einzelnen Filialen keinen Arbeitsplatz hat. Als Dienstort für die Bezirksleiter komme iSd Punktes XVI. Z 1 lit b) des Kollektivertrages für Handelsangestellte - auch im Hinblick auf die Interpretation im OGH-Urteil OGH zu 8 ObA 60/09 mwN und unabhängig von etwaigen davon abweichenden Regelungen im Dienstvertrag - ausschließlich die Zentrale der a GmbH (nunmehr umfirmiert in A GmbH) in X in Betracht. Die Fahrten der Bezirksleiter zu bzw. zwischen den ihnen übertragenen Filialen stellen daher Dienstreisen iSd § 26 Z 4 EStG 1988 bzw. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 dar. Es sei daher der kollektivvertragliche Dienstreisebegriff jedenfalls anzuwenden. Die steuer- und beitragsfreie Auszahlung von Taggeldern an Bezirksleiter erfolgte daher zu Recht.

### **Verfahren vor dem UFS:**

Die Berufung wurde am 13.7.2011 ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung direkt dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 8.11.2011 wurde der beantragte Zeuge, Herr D, einvernommen. Soweit relevant, fließen seine Aussagen in den festgestellten Sachverhalt ein. An den Bw. wurden zusätzliche Fragen im Rahmen eines Vorhalts vom 12.10.2011 gestellt. Die Ergebnisse sind, soweit relevant, ebenso in den festgestellten Sachverhalt eingeflossen.

Nachdem der Vertretung der Bw. mitgeteilt wurde, dass die Referentin bei eigener Auslegung des Kollektivertrages für Handelsangestellte zum Schluss kommt, dass die Bezirksleiter keinen Anspruch auf Taggeld nach diesem Kollektivertrag für ihre Tätigkeit in den Filialen haben, sich jedoch einer anderen Auslegungsansicht des OGH anschließen würde, wurde das Verfahren bis zur Entscheidung durch den OGH zu dieser Frage ausgesetzt.

Der OGH hat am 28.6.2012 mit Urteil 8 ObA 10/12x die Frage, ob eine Bezirksleiterin der Bw. Anspruch auf Taggeld hat, verneint.

In Reaktion auf dieses Urteil wurde am 19.9.2012 die Aussetzung widerrufen. Am 18.10.2012 hat die beantragte mündliche Berufungsverhandlung stattgefunden.

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

#### **1. Sachverhalt:**

Das Unternehmen der Bw. ist so organisiert, dass das Staatsgebiet der Republik Österreich unternehmensintern in drei Verkaufsbezirke (Verkaufsbezirk Burgenland, Steiermark und Kärnten, Verkaufsbezirk Niederösterreich, Oberösterreich und Wien, Verkaufsbezirk Vorarlberg, Tirol und Salzburg) gegliedert ist, die drei sogenannten "Verkaufsleitern" unterstehen. Diese Verkaufsbezirke sind in Bezirke untergliedert, die jeweils einem "Bezirksleiter" zugewiesen sind. In den Verantwortungsbereich eines Bezirksleiters fallen die Filialen im Bezirk, er ist Vorgesetzter der Filialmitarbeiter. Der Bezirksleiter ist dem jeweiligen Verkaufsleiter direkt unterstellt.

In den Berufungsjahren war im Schnitt pro Monat folgende Anzahl an Bezirksleitern tätig:

- 2006: 51 Bezirksleiter,
- 2007: 47 Bezirksleiter
- 2008: 38 Bezirksleiter
- 2009: 34 Bezirksleiter.

Auf das Arbeitsverhältnis der Bezirksleiter war und ist der Kollektivvertrag für Angestellte und Lehrlinge in Handelsbetrieben anzuwenden.

Im Schnitt hat ein Bezirksleiter rund 30 Filialen zu betreuen, die je nach Bezirk zwischen 1,1 und bis zu 140 Straßenkilometer voneinander entfernt liegen können. Die Bezirksleiter haben diese Filialen regelmäßig vor Ort zu "besuchen" und zu überprüfen. Aufgabe eines Bezirksleiters ist die laufende Kontrolle der ihm unterstellten Filialen. Die Kontrolltätigkeiten umfassen administrative Belange und die Einhaltung aller unternehmensinternen Anweisungen und gesetzlichen Bestimmungen (wie zB. Kontrolle der Umsatzziele und sonstigen wirtschaftlichen Vorgaben, der Buchführung, der Warenvollständigkeit, der Verkaufsbereitschaft der Verkaufsstelle, Kassakontrollen, des Urlaubsverbrauch). Die Mitarbeiterführung umfasst die Begründung und Beendigung von Dienstverträgen, die Urlaubs- und Personalplanung, etc.. Weiters ist Aufgabe des Bezirksleiters die "Hilfestellung" für Anliegen der Mitarbeiter in den Filialen und deren Koordination(im Wege der Verkaufsleiter) mit der Geschäftsführung.

Aufgrund seines Aufgabenbereiches muss der Bezirksleiter den Großteil der ihm obliegenden Aufgaben direkt in den jeweiligen von ihm zu betreuenden Filialen erbringen, und zwar entweder direkt im Verkaufsraum, im Pausenraum der Filiale oder im Büro des jeweiligen Filialleiters. Den Rest seiner Tätigkeit (Gespräche mit dem Dienstvorgesetzten bzw. der Filiale) wickelt der Bezirksleiter telefonisch während der Fahrten zu, von bzw. zwischen den Filialen ab. Der Bezirksleiter hat zuhause ein Firmenfaxgerät. Über dieses werden ihm Neuigkeiten und Arbeitsmaterial übermittelt, welches zum Einsatz in den Filialen bestimmt ist. Die Tätigkeit daheim beschränkt sich auf die Entgegennahme und das Durchlesen dieser Unterlagen.

Wöchentlich erstellt der Bezirksleiter vorab einen Plan der zu besuchenden Filialen, wobei deren Auswahl in der Disposition des jeweiligen Bezirksleiters liegt. Bei der Auswahl wird darauf Bedacht genommen, dass die Filialen zueinander auf dem Weg liegen, damit keine Zick-Zack-Fahrten erforderlich sind. Bei Dringlichkeit (zB. Anruf des Filialleiters zu einem Thema) wird auch spontan eine Filiale aufgesucht. Die Fahrten zu den Filialen werden vom Wohnsitz aus angetreten. Eine Übernachtung kommt so gut wie nie vor, vielleicht einmal im Jahr, wenn überhaupt. Jede Filiale wird im Schnitt alle 2 bis 3 Wochen, im Ausnahmefall auch erst alle 4 Wochen besucht. Sog. „Premiumfilialen“ (das sind besonders „umsatzstarke Filialen“) sind einmal wöchentlich zu besuchen. Am Tag werden im Schnitt 2, aber eher 3 Filialen aufgesucht. Im Schnitt verbringt ein Bezirksleiter 2 bis 3 Stunden in einer Filiale.

In den Dienstverträgen mit den Bezirksleitern wurde folgendes vereinbart: „*Der gewöhnliche Arbeitsort des Mitarbeiters ist der Bezirk ....., wobei sich die Benennung des Bezirkes nicht auf einen politischen oder gerichtlichen Bezirk bzw. Verwaltungsbezirk bezieht, sondern auf die ausgehändigten, firmensinternen Checklisten. Die geographische Vergrößerung/Verkleinerung des Zuständigkeitsbereiches ist jederzeit durch die Firma a GmbH möglich. Mit der Tätigkeit als Bezirksleiter ist der ständige Außendienst im oben genannten Bereich verbunden.*“

Die Bezirksleiter kommen in die Zentrale der Bw., wenn überhaupt, lediglich zu Schulungszwecken. Schulungen finden, wenn überhaupt, einmal im Jahr statt. Über einen Arbeitsplatz in der Zentrale des Unternehmens verfügen die Bezirksleiter nicht.

Die Bezirksleiter eines Verkaufsbezirkes treffen sich regelmäßig einmal im Monat zu einer Arbeitsbesprechung. Dafür wurden ebenfalls steuerfreie Taggelder ausbezahlt. Die Arbeitsbesprechungen fanden für die Bezirksleiter des Verkaufsbezirkes Niederösterreich, Oberösterreich, Wien in C, des Verkaufsbezirkes Burgenland, Steiermark und Kärnten in E im Burgenland und des Verkaufsbezirkes Vorarlberg, Tirol und Salzburg in F in Tirol statt. Außer Streit steht, dass die Besprechungen inklusive Hin- und Rückfahrt zum Wohnort mehr als 12 Stunden gedauert haben. Jeweils eine der BezirksleiterInnen eines Verkaufsbezirkes hat auch

eine zu betreuende Filiale am Ort der Arbeitsbesprechung bzw. im Umkreis von 12 Kilometern dieser Filiale.

Aus einer Eintrittsliste der Bezirksleiter ist ersichtlich, dass kurz vor Beginn des Berufungszeitraumes und im Berufungszeitraum insgesamt 9 neue Bezirksleiter bei der Bw. ihr Dienstverhältnis begonnen haben.

## **2. Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ist zwischen den beiden Parteien unstrittig. Der vereinbarte Dienstort ergibt sich aus zwei dem Steuerakt zu Demonstrationszwecken beigelegten Dienstverträgen von Bezirksleitern. Diese gelten, unwidersprochen, für alle Bezirksleiter.

Das Vorbringen der Bw. in ihrer Berufung wird auch durch gleichlautende Aussagen des einvernommenen Zeugen gestützt.

## **3. Rechtliche Würdigung:**

### **3.1. Gesetzliche bzw. kollektivvertragliche Bestimmungen**

**3.1.1.** Gem § 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 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 Wohnsitz (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Bis Ende 2007 enthielt § 26 Z 4 EStG 1988 im Anschluss nachfolgenden Satz: „*Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden*“. Zum letzten Satz erging die VO BGBI II 1997/306 des Bundesministerium für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis Z 6 EStG 1988, die ebenfalls mit Ende 2007 außer Kraft trat. § 1 der VO lautete: „*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*

- *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 Wohnsitz (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann,*

*Taggelder 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."*

Lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs 5 Z 1 bis Z 6 EStG 1988 sind – im Berufungsfall relevant – unter anderem Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind.

Mit Wirkung ab 1.1.2008 hat der VfGH mit Erkenntnis vom 22.6.2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, den vierten Satz des § 26 Z 4 EStG („Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“) als verfassungswidrig aufgehoben. Ebenso wurde die vorerwähnte VO BGBl II 1997/306 des BMF betreffend Reisekostenvergütungen aufgehoben.

Mit der Reisekosten (RK) – Novelle 2007, BGBl I 45/2007 trat mit 1.1.2008 eine Neuregelung in Kraft, die für Lohnzahlungszeiträume gilt, die nach dem 31.12.2007 enden (§ 124b Z 140 EStG). § 26 Z 4 EStG blieb bis auf die oben dargestellte Streichung des letzten Satzes der Z 4 („Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“) unverändert. Zusätzlich wurde eine neue Steuerbefreiung in § 3 Abs 1 Z 16b EStG geschaffen. Nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder von der Einkommensteuer befreit, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z. B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (z. B. 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. (...).

Nach beiden Vorschriften (§ 26 Z 4 EStG 1988 und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) beträgt das Taggeld für Inlandsdienstreisen bis zu EUR 26,40 pro Tag. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden (...).

**3.1.2.** Auf das Arbeitsverhältnis der Bezirksleiter findet der Kollektivvertrag für Handelsangestellte Anwendung. Artikel XVI KV-Handelsangestellte regelt die Reisekosten – und Reiseaufwandsentschädigungen der dem Kollektivvertrag unterliegenden Handelsangestellten. Im Zeitraum 2006 bis 2009 blieb dieser Artikel im Bereich der Taggelder unverändert.

Unter Artikel XVI. Z 1 wird die Dienstreise definiert. Eine solche liegt nach lit a. vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages den Dienstort gem lit b verlässt. (...). Nach lit b gilt als Dienstort im Sinne dieser Bestimmung außerhalb von Wien ein Tätigkeitsgebiet im Umkreis von 12 Straßenkilometern von der Betriebsstätte, aber jedenfalls das Gemeindegebiet. Als Gemeindegebiet von Wien gelten die Bezirke 1 bis 23.

Artikel XVI B.lit d. legt fest, dass ein Anspruch auf (aliquotes) Taggeld erst dann zusteht, wenn die Dienstreise länger als 3 Stunden dauert. Die Dienstreise beginnt, wenn sie von der Arbeitsstätte aus angetreten wird, mit dem Verlassen der Arbeitsstätte, sonst mit dem reisenotwendigen Verlassen der Wohnung. Sie endet mit der Rückkehr zur Arbeitsstätte bzw. mit der reisenotwendigen Rückkehr in die Wohnung (Artikel XVI Z 1 lit c).

### **3.2. Vorliegen einer Dienstreise**

#### **3.2.1. Allgemeines:**

Wie die in Punkt 3.1. angeführten gesetzlichen Bestimmungen zeigen, können steuerfreie Tagesgelder gewährt werden, wenn eine Dienstreise iSd sogenannten Legaldefinition vorliegt oder Tagesgelder aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift (im Berufungsfall relevant der Kollektivvertrag) gezahlt werden müssen. Bis 2007 war eine steuerfreie Auszahlung von Taggeldern bei Anspruch aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift unbefristet möglich, ab 2008 hängt dies zusätzlich von der Art der Tätigkeit ab.

Da im Gegensatz zur Legaldefinition, die bei Vorliegen der Voraussetzungen nach der Rechtsprechung lediglich für eine Anfangsphase steuerfreie Taggelder gewährt, ein kollektivvertraglicher Anspruch auf Taggeld hingegen dessen unbefristete steuerfreie Auszahlung ermöglicht, wird mit diesem begonnen.

#### **3.2.2. Anspruch auf Taggeld aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift:**

**3.2.2.1.** Sowohl § 26 Z 4 letzter Satz EStG 1988 in der bis 31.12.2007 geltenden Fassung als auch § 3 Abs 1 Z 16 b EStG 1988 setzen unter anderem voraus, dass ein Anspruch auf Taggeld aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift besteht.

Der Kollektivvertrag für Handelsangestellte baut auf einem eigenständigen Begriff des „Dienstortes“ auf, in dem er den Dienstort als örtlich abgegrenzten Bereich definiert. Damit sind auch Arbeitnehmer, die ständig unterwegs sind, von der Dienstreisedefinition des Kollektivvertrags für Handelsangestellte erfasst (OGH 22.10.2009, 8 ObA 60/09 w). Darauf dass sie mit ihrer Reisetätigkeit ihre eigentliche Arbeitspflicht erfüllen, kommt es nicht an (OGH 24.2.2009, 9 ObA 119/08b zum KV-Handelsarbeiter im Vergleich zum KV-Handelsangestellter).

Im Fall der Bezirksleiter ergibt sich im Gegensatz zu anderen Reisenden jedoch die Besonderheit, dass sie nicht bei potenziellen Kunden, sondern in verschiedenen Betriebsstätten ihres Arbeitgebers tätig werden. Diese Besonderheit hat nach dem zu dieser Bestimmung ergangenen und die Bw. betreffenden OGH Urteil vom 28.6.2012, 8 ObA 10/12x nachfolgende Konsequenzen.

**3.2.2.2.** Dem zitierten OGH-Urteil lag die Klage einer Bezirksleiterin der Bw. zugrunde, in der diese die Feststellung begehrte, dass sie bei Ausübung ihres Berufes als Bezirksleiterin der Bw. Reiseleistungen iSd Art XVI KV erbringe und dementsprechend ein Anspruch auf Auszahlung von Diäten (Taggeldern) bestehe.

Der OGH bzw. schon vorher das OLG Linz (OLG Linz 15.11.2011, 11 ra 92/11w, ARD 6213/2/2012) kam zu folgendem Ergebnis: Arbeitsort eines Arbeitnehmers ist der regelmäßige Mittelpunkt seines tatsächlichen betrieblichen Tätigwerdens. Da die Klägerin keinerlei Tätigkeit in der Zentrale der Bw. ausübe, ist der Arbeitsort der Klägerin die von ihr zu betreuenden Filialen in dem ihr zugewiesenen Verkaufsbezirk. Daran vermag der Umstand, dass die Klägerin zu keiner der von ihr betreuten Filialen eine besondere Nähebeziehung hat und für sie dort auch keine eigenen Arbeitsplätze eingerichtet sind, nichts zu ändern.

Hat ein Unternehmen mehrere Betriebsstätten (Filialen) und erbringt eine "Bezirks-/Gebietsleiterin" ihre Arbeitstätigkeit vereinbarungsgemäß in den Filialen ihres Verkaufsbezirks, sind "Dienstort(e)" der Arbeitnehmerin die Gemeindegebiete jener Gemeinden im Verkaufsbezirk, in denen der Arbeitgeber eine Betriebsstätte (= Filiale) unterhält, bzw der örtliche Bereich im Umkreis von 12 Straßenkilometern von diesen Filialen. Da sie keine Tätigkeit in der Zentrale erbringt, kann die Zentrale der Bw. nicht Dienstort iSd Art XVI.1.b. KV sein.

Die Fahrten der Arbeitnehmerin von ihrer Wohnung zu den eindeutig definierten „Dienstorten“ sind als Wegzeiten zu beurteilen und begründen mangels abweichender Regelung im KV keinen Anspruch auf Aufwandersatz, insbesondere auf Reiseaufwandsentschädigung.

Die Fahrten der Arbeitnehmerin von einer Filiale zur anderen erfüllen die Voraussetzungen einer „Dienstreise“ in jenen Fällen, in denen die in unmittelbarer Abfolge besuchten Filialen in verschiedenen Gemeindegebieten und mehr als 12 Straßenkilometer voneinander entfernt liegen. An diese Reiseleistung knüpft jedoch kein Anspruch auf Auszahlung von Taggeldern, weil der KV-Handelsangestellte den Anspruch auf Reiseaufwandsentschädigung nur dann vorsieht, wenn die Dienstreise länger als 3 Stunden dauert. Dies ist aufgrund der zwischen den einzelnen Filialen festgestellten Distanzen auszuschließen.

Die von der Klägerin angestellten Vergleiche mit ständig reisenden Angestellten, die Kunden des Arbeitgebers besuchen, sind aufgrund der klaren Regelung des KV nicht zielführend. Es ist nicht Aufgabe der Gerichte, eine allenfalls unbefriedigende Regelung zu ändern; dies können nur die Kollektivvertragsparteien selbst (8 ObA 54/10i ua).

**3.2.2.3.** Taggeldanspruch besteht daher nach dem KV-Handelsangestellte weder für die tägliche Arbeit der Bezirksleiter in den ihnen zugewiesenen Filialen noch für die Reisebewegungen zwischen den Filialen, weil die Dauer der einzelnen Reisebewegung nicht über 3 Stunden beträgt. Sieht aber die anwendbare lohngestaltende Vorschrift keinen Taggeldanspruch vor, so fehlt bereits aus diesem Grund eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 26 Z 4 letzter Satz EStG 1988 in der für den Berufungszeitraum 2006 und 2007 geltenden Fassung bzw. § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 in der für den Berufungszeitraum 2008 und 2009 geltenden Fassung und damit für die Steuerfreiheit der ausbezahlten Diäten.

Für die monatliche Teilnahme an den Arbeitsbesprechungen ist die Rechtslage hingegen anders zu sehen. Wenn auch der Arbeitsbesprechungsort als Betriebsstätte des Arbeitgebers anzusehen sein mag, so liegt im Gegensatz zu den Filialen dort weder der tatsächliche noch der vereinbarte regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen betrieblichen Tätigwerdens der Bezirksleiter. Es fehlt daher an der in der zitierten OGH-Entscheidung implizit angesprochenen Verknüpfung zwischen Betriebsstätte und Mittelpunkt der Tätigkeit.

Für die Mehrzahl der Bezirksleiter befindet sich der Arbeitsbesprechungsort – zwischen den Parteien unstrittig – sowohl in einem anderen Gemeindegebiet als ihre zu betreuenden Filialen sowie auch außerhalb eines 12 Kilometer-Radius von ihren zu betreuenden Filialen. Ausgenommen davon sind lediglich jene Bezirksleiter, in deren zu betreuenden Verkaufsbezirk der Arbeitsbesprechungsort liegt.

Von den insgesamt im Sachverhalt zahlenmäßig angeführten Bezirksleitern sind daher jeweils drei abzuziehen, um zu jenen Bezirksleitern zu gelangen, die zeitlich unlimitiert aufgrund des KV Handelsangestellte Anspruch auf Taggeld für die Teilnahme an den Arbeitsbesprechungen haben. Die Steuer- bzw. Beitragsfreiheit von DB und DZ errechnet sich für diese Taggelder wie nachfolgend dargestellt.

Jahre	Anzahl Bezirksleiter	Diäten steuer- frei	Summe	12x Jahr	LSt 41%	DB:4,5%	DZ: rd. 0,4 bis 0,41%
	minus 3						
2006	48,00	26,4	1.267,20	15.206,40	6.234,62	684,29	62,43
2007	44,00	26,4	1.161,60	13.939,20	5.715,07	627,26	57,23
2008	35,00	26,4	924,00	11.088,00	4.546,08	498,96	45,19
2009	31,00	26,4	818,40	9.820,80	4.026,53	441,94	39,55
				Steuerfrei	20.522,30	2.252,45	204,39

Zur Erläuterung dieser Berechnung wird festgehalten: Die Lohnsteuer für die vorher steuerfrei behandelten Diäten wurde von der GPLA-Prüfung mit einem Lohnsteuersatz von 41 % berechnet. Die Bw. hat in verschiedenen Bundesländern Betriebsstätten unterhalten, weshalb für die Ermittlung des DZ unterschiedliche Beitragssätze der jeweiligen Landeskammern berücksichtigt wurden. Der aus der Bemessungsgrundlage anhand des tatsächlich vorgeschriebenen DZ errechnete DZ-Durchschnittssatz wurde zur Ermittlung für die Beitragsfreiheit vom DZ herangezogen.

### **3.2.3. Dienstreisebegriff nach der Legaldefinition**

**3.2.3.1.** Nach der Legaldefinition iSd § 26 Z 4 zweiter Satz erster Teilstreich EStG 1988 alte zitierte und geltende Fassung liegt eine Dienstreise vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort – als solchen bezeichnet das Gesetz sodann demonstrativ ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager – zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Zentrales Kriterium ist das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes (VwGH 20.06.2000, 98/15/0066).

**3.2.3.2.** Dienstort ist, wo der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers liegt (VwGH 7.12.1988, 88/13/0005; ua OGH-Entscheidungen OGH 28.6.2012, 8 ObA 10/12x). Mit Dienstort ist somit jener Bereich gemeint, wo der Angestellte den Schwerpunkt seiner Tätigkeit zu entfalten hat (OGH 14.3.2001, 9 ObA 310/00d). Dieser Dienstort ergibt sich aus dem Dienstverhältnis zu dem Dienstgeber, der den Reisekostenersatz auszahlt und den Dienstreiseauftrag erteilt (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0066).

Oft wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem

Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist nicht der Betriebsort des Unternehmens, sondern der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers als Dienstort anzusehen (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038). Dieser Mittelpunkt der Tätigkeit hängt nicht vom Vorhandensein fester örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers an einem solchen Ort ab (vgl. VwGH vom 20. September 1995, 94/13/0253). Daher kann außerhalb fester örtlicher Einrichtungen des Dienstgebers iS der VwGH-Rechtsprechung ein Einsatzgebiet als einheitlicher Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden. Dieses Einsatzgebiet kann standortunabhängig eine gesamte Gemeinde (VwGH vom 19. März 2002, 99/14/0317: die Gemeinde Wien), ein mehrmals täglich befahrener "Gebiet der ständigen Patrouillentätigkeit" (VwGH vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, sowie mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 31 und 32 zu § 26), oder ein Bezirksgerichtssprengel, wenn der Steuerpflichtige einzelne Orte innerhalb des jeweiligen Sprengels wiederholt besucht hat (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132) angesehen werden, ohne dass hier eine weitere Einengung vorgenommen werden muss.

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort für sich betrachtet Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der **Aufenthalt an ihm** keine Reise (vgl. etwa VwGH vom 26. April 2000, Zl. 95/14/0022, VwGH vom 19.03.2002, 99/14/0317).

**3.2.3.3.** Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen war das Gebiet, das die jedem Bezirksleiter zugeordneten Filialen umfasste, als Dienstort des jeweiligen Bezirksleiters vereinbart. Der Dienstvertrag spricht zwar bei der Definition des gewöhnlichen Arbeitsortes von Bezirk, es stehen aufgrund der beschriebenen Tätigkeit der Bezirksleiter und ihrem Aufgabenbereich jedoch die dem (Verkaufs-)Bezirk zugewiesenen Filialen im Vordergrund.

Das Tätigwerden der Bezirksleiter in den ihnen zugeordneten Filialen war, wie die wiedergegebene Passage aus dem Dienstvertrag zeigt, von Anfang an so geplant und vereinbart. Daraus ist nach Ansicht des UFS zu schließen, dass bereits die Aufnahme der Tätigkeit als Bezirksleiter zumindest so viele Mittelpunkte der Tätigkeit begründet hat, als dem Bezirksleiter Filialen zugewiesen worden sind. Insofern deckt sich der steuerliche Dienstortbegriff mit jenem, den der OGH im vorliegenden Fall angestellt hat. Ebenso könnte der Verkaufsbezirk, in dem die zu betreuenden Filialen liegen, als einheitlicher Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen sein.

Daher stellt der Aufenthalt an diesen vereinbarten und tatsächlich wiederkehrend besuchten Dienstorten bereits ab Aufnahme der Tätigkeit keine Dienstreise dar. Die Situation ist wie bei

allen Arbeitnehmern, die ihre Arbeit an einem Dienstort aufnehmen. Für den Aufenthalt an diesem Dienstort stehen keine Taggelder zu. Für die Bezirksleiter gilt nur die Besonderheit, dass sie statt einem über 30 Mittelpunkte der Tätigkeit haben. Ihre Situation ist jedoch mit Arbeitnehmern, die nur einen Dienstort haben, insofern vergleichbar, als sie ebenso wie diese täglich in ihre Wohnung zurückkehren und daher Frühstück und Abendessen zuhause einnehmen können. Bei Arbeitnehmern, die sich untertags auswärts verköstigen, werden die Verpflegungsaufwendungen aber ebenfalls dem Bereich der privaten Lebensführung zugeordnet und sind daher nicht abzugsfähig.

Bei Arbeitnehmern mit wechselnder Einsatzstelle außerhalb der Betriebsstätte eines Arbeitgebers (Vertreter, Kundendienst, Bauarbeiter, Monteure) richtet sich in der Regel der Mittelpunkt der Tätigkeit danach, wo sie für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig werden (VwGH 24.04.2001, 96/13/0152). Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 7.10.2003, [2000/15/0151](#); 26.4.2000, 95/14/0022; 20.4.1999, 98/14/0156) wird ein Ort bzw. ein ihnen konkret zugewiesenes Gebiet, das sie regelmäßig bereisen, nur dann zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen mit Unterbrechungen ausgeführten oder wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat. Das hat zur Folge, dass ihnen zumindest für die Anfangsphase der Tätigkeit an einem neuen Ort Taggelder gebühren.

Festzuhalten ist, dass die Mehrzahl der Bezirksleiter schon geraume Zeit vor Beginn des Berufungszeitraumes für die Bw. tätig war. Die Anfangsphase ihrer Tätigkeit liegt daher vor dem Berufungszeitraum. Sie haben im Berufungszeitraum den Verkaufsbezirk vorher so oft bereist, dass ihnen die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet im Berufungszeitraum so hinreichend vertraut waren, dass ein Verpflegungsmehraufwand nicht mehr unterstellt werden kann (UFS 6.06.2007, GZ RV/0326-K/05). Ihnen steht daher bereits aus diesem Gesichtspunkt kein Taggeld iSd Legaldefinition zu. Dasselbe würde für ihre Teilnahme an den Arbeitsbesprechungen außerhalb ihres Verkaufsbezirks gelten, doch dafür steht, wie unter Punkt 3.2.2. ausgeführt, der Taggeldanspruch aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift zu.

Es ist daher nur mehr für jene Bezirksleiter, die kurz vor Beginn des bzw. im Berufungszeitraum in die Dienste der Bw. traten, zu prüfen, ob ihnen in der Anfangsphase ihrer Filialtätigkeit steuerfrei Taggelder nach der Legaldefinition ausbezahlt werden können

**3.2.3.4.** Ob bei Fahrten zwischen den Filialen eine Dienstreise nach der Legaldefinition vorliegt, wird von den Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002, Rz 700), aber auch Fellner in

Hoffstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, § 26 Z 4 EStG, Rz 2) verneint. Danach stellen bei Arbeitnehmern, zu deren Aufgabenbereich es gehört, an verschiedenen Standorten des Unternehmens tätig zu werden, die Fahrten zu und zwischen diesen Standorten hinsichtlich Tages- und Nächtigungsgelder keine Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG dar. Diese Ansicht wird nicht näher begründet. Zu vermuten ist, dass diese Ansicht iZm der Abgrenzung zur Pendlerpauschale zu sehen ist, denn eine Strecke kann nicht zugleich Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Dienstreise sein.

Andererseits erfüllen diese Fahrten den Tatbestand „des Verlassens des tatsächlichen Dienstortes zur Durchführung von Dienstverrichtungen“. Diese Fahrten werden zum einen zu beruflichen Telefonaten genutzt, zum anderen ermöglichen nur diese Fahrten die eigentliche Kerntätigkeit der Bezirksleiter in den Filialen. Sie finden auch in der Dienstzeit statt.

Im Berufungsfall kann diese Frage unbeantwortet bleiben. Nach dem VwGH (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0038) kommt es für den Taggeldanspruch darauf an, dass jede einzelne Reisebewegung länger als drei Stunden dauert. Selbst wenn die Distanz zwischen der nächstgelegenen und der weitest entfernten Filiale herangezogen wird, erreicht ein Bezirksleiter nach dem festgestellten Sachverhalt bei der Fahrt zwischen diesen beiden Filialen nicht die Dauer von 3 Stunden

Daher sind auch aus diesem Grund die Voraussetzungen für die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern an die Bezirksleiter selbst in der Anfangsphase der Tätigkeit nicht gegeben.

**3.2.3.5.** § 26 Z 4 EStG 1988 sieht zwar vor, das eine Dienstreise vom Wohnort aus angetreten werden kann, doch muss in einem solchen Fall die Reise ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach dem Verlassen des Dienstortes gleichwertig sein. Für eine an sich vom Dienstort aus anzutretende Reise ändert sich dann lediglich der Antrittsort.

Nach dem festgestellten Sachverhalt erstreckt sich die Tätigkeit zuhause nur auf die Entgegennahme von Unterlagen, die in den Filialen zu verwenden sind, und sonstigen Informationen des Dienstgebers, die der Bezirksleiter in seiner Wohnung durchliest. Nach Ansicht des UFS sind diese Tätigkeiten im Vergleich zum Schwerpunkt der Tätigkeit, die Betreuung und Kontrolle der zugeordneten Filialen, bloß untergeordneter Natur und daher nicht geeignet einen weiteren Schwerpunkt und damit Mittelpunkt der Tätigkeit zu begründen.

Letztlich spielt die Beantwortung auch dieser Frage keine Rolle. Ist die Wohnung als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen, so dauert die Reisebewegung zwischen diesen beiden Standorten unter 3 Stunden, weshalb schon aus diesem Grund kein Taggeldanspruch zusteht (Vgl. Punkt 3.2.3.4.).

Kommt der Wohnung hingegen nicht die Eigenschaft eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, so sind die Fahrten zwischen Wohnung und Filiale als Fahrten zum Dienstort anzusehen. Eine Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 liegt nicht vor, wenn das **Ziel der Reise der Dienstort ist** (VwGH 20.06.2000, 98/15/0066). Dieses VwGH-Erkenntnis trägt nach Ansicht des UFS nichts zur Lösung der unter Punkt 3.2.3.3. aufgeworfenen Frage bei, da im dem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt mehrere Dienstverhältnisse vorlagen und es darum ging, ob aus Sicht des die Taggelder auszahlenden Dienstgebers ein Verlassen des Dienstortes vorliegt, wenn die Fahrten ihren Ausgang bei Betriebsstätten anderer Unternehmer nehmen. Dies wurde im konkreten Fall vom VwGH verneint.

**3.3.** Zusammenfassend steht den Bezirksleitern für ihre Kerntätigkeit in den ihnen zugewiesenen Filialen nach der Legaldefinition sowie nach dem Kollektivvertrag für Handelsangestellte kein steuerfreies Taggeld zu.

Die Teilnahme an den Arbeitsbesprechungen führt hingegen zu einem kollektivvertraglich zu gewährenden Taggeldanspruch, der zur zeitlich unbegrenzten Auszahlung von steuerfreien Taggeldern berechtigt.

**4.** Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 21. Dezember 2012