

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Traxler, Mag. (FH) Spuller und Dr. Schick über die Berufung vom 3. Dezember 2003 der Bw., vertreten durch Scholz & Partner Steuerberatungs-Gesellschaft m.b.H, in 3292 Gaming, Im Markt 37, gegen die Bescheide vom 17. November 2003 des Finanzamtes Amstetten betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 nach der am 18. August 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um einen Schlossereibetrieb. Am Firmensitz der Bw. befindet sich ein Büro, von dem aus das Unternehmen geleitet wird. Eine Werkstatt ist nicht vorhanden, da die Dienstnehmer der Bw. ständig auf Montage sind und am Firmensitz keine Fertigungsarbeiten durchgeführt werden. Am Firmensitz befindet sich lediglich ein Raum zur Aufbewahrung von Werkzeugen. Die Bw. unterliegt dem Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe (in der Folge: KV).

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte das Prüfungsorgan ua. fest, dass die bei der Bw. beschäftigten Dienstnehmer K und B im Prüfungszeitraum nahezu ausschließlich bei der Firma W in G (= 15,8 Kilometer vom Firmensitz der Bw. entfernt) tätig

geworden sind. Diese Firma sei daher als Mittelpunkt des dienstlichen Tätigwerdens und damit als Dienstort anzusehen. Der Aufenthalt am ständigen Dienstort stelle jedoch keine Dienstreise dar, die von der Bw. ausbezahlten Entfernungszulagen seien daher steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Das Finanzamt hat sich dieser Feststellung angeschlossen und dementsprechende Abgabenbescheide erlassen.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung bringt die Bw. vor, sie betreibe einen Schlossereibetrieb und unterliege daher dem KV. Aus diesem KV – und auch aus den Dienstzetteln – ergäbe sich als Dienstort der Ort der Gewerbeausübung. Die Entsendung der Arbeiter für Montagearbeiten unterliege daher in allen Fällen der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988. Dies werde auch durch die ESt-Verordnung, BGBL II 1997/306, dargelegt. Es werde daher beantragt, die betreffenden Beträge steuerfrei zu stellen.

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen ausführlich erläutert und weiters ausgeführt, dass der Firmensitz der Bw. zwar Betriebsstätte, nicht aber der gewöhnliche Arbeits- bzw. Einsatzort der beiden betroffenen Dienstnehmer sei. Dies sei vielmehr die Firma W in G. Diese Firma sei daher als Dienstort anzusehen. Folglich könne weder nach den lohngestaltenden Vorschriften, noch nach der Legaldefinition von einer Dienstreise gesprochen werden.

In weiterer Folge hat die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

In der am 18. August 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat die Bw. ergänzend vorgebracht, dass die beiden Arbeiter – je nach Erfordernis – zwischen 6 und 7 Uhr in der Früh den Firmensitz zu Besprechungen aufsuchen. Dies sei ca. 3-4 mal pro Woche der Fall.

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

Gemäß § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz (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 nichtselbstständiger 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 Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.

§ 1 der 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, BGBl II 1997/306 (in der Folge: Dienstreiseverordnung), lautet wie folgt: "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 (Familienwohnsitz) 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."

Der im gegebenen Zusammenhang maßgebliche Abschnitt VIII des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe lautet wie folgt:

"Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes:

Entfernungszulage: 1.) Bei Montagearbeiten, das sind Arbeiten, die außerhalb des ständigen Betriebes (Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.), dessen Abgrenzung im Einvernehmen mit dem Betriebsrat (wo keiner besteht, mit den Arbeitnehmern) festgelegt wird, geleistet werden und die Montage, Demontage, Erhaltung oder Reparatur von Anlagen jeglicher Art zum Inhalt haben, sowie bei anderen Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes – einschließlich Reisen – hat der Arbeitnehmer (einschließlich Lehrlinge) in folgenden Fällen Anspruch auf eine Entfernungszulage. ..."

Punkt 6. des Dienstzettels lautet wie folgt (Anmerkung: kursiv = handschriftlich eingesetzt):

"Gewöhnlicher Arbeits- (Einsatz-)Ort, erforderlichenfalls Hinweis auf wechselnde Arbeits- (Einsatz-)Orte: *Arbeitsort: Ybbsitz (wechselnde Einsatzorte)*"

Sowohl § 26 Z 4 EStG 1988 als auch § 1 der Dienstreiseverordnung verweisen auf lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988. Dass es sich bei einer Einzelvereinbarung zwischen einem Arbeitgeber und einem Arbeitnehmer nicht um eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne der genannten Gesetzesbestimmung handelt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 20. November 1996, ZI. 96/15/0097, ausgesprochen. Welche (Einzel)Vereinbarung die Bw. mit ihren Arbeitnehmern hinsichtlich

des Dienstortes im Dienstzettel getroffen hat, kommt daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

§ 1 der Dienstreiseverordnung knüpft die Steuerbefreiung von Reisekostenersätzen im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 ua. daran, dass eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 einen Anspruch auf Tagesgelder vermittelt. Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob der KV einen solchen Anspruch vermittelt. Im Urteil vom 7. Juni 2001, GZ 9 ObA 81/01d, hat der Oberste Gerichtshof (OGH) ausgesprochen, dass der Ausdruck "ständiger Betrieb" im Sinne des genannten KVs auf die konkrete Arbeitsstelle und nicht auf den Betriebsbegriff im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes (ArbVG) abstellt. Demnach sei es Zweck dieser Bestimmung (Abschnitt VIII des KVs), die Arbeiten an der regelmäßigen Arbeitsstelle jenen gegenüberzustellen, die ausnahmsweise und unregelmäßig außerhalb dieses Bereiches zu leisten sind. Werde jedoch ein Arbeitnehmer an der regelmäßigen Arbeitsstelle nicht (mehr) tätig sondern an einem anderen Ort, so begründe er am (anderen) Ort, wo er tatsächlich tätig werde, eine neue ständige Arbeitsstelle und somit einen neuen "ständigen Betrieb" im Sinne des KVs. Damit fehle es aber am Erfordernis einer "Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes" bzw. einer "anderen Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes", so dass ein Anspruch des Arbeitnehmers auf die Ausbezahlung einer Entfernungszulage nicht bestehe.

Auf den gegenständlichen Berufungsfall bezogen bedeutet dies Folgendes: die beiden Arbeitnehmer haben ihre Tätigkeit im gesamten Prüfungszeitraum – unbestritten - nicht am Firmensitz der Bw. sondern bei der Firma W in G ausgeübt. Die Firma W in G ist daher im Sinne der oa. Ausführungen des OGH – denen sich die Berufungsbehörde vollinhaltlich anschließt – "ständiger Betrieb" im Sinne des genannten KVs, so dass ein Anspruch der beiden Arbeitnehmer auf die Ausbezahlung einer Entfernungszulage gemäß Abschnitt VIII des KVs nicht besteht. Da somit der KV (= lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988) keinen Anspruch auf die Ausbezahlung von Tagesgeldern vermittelt und damit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 der Dienstreiseverordnung nicht vorliegen, handelt es sich bei den Entfernungszulagen (Tagesgeldern), die die Bw. an ihre beiden Dienstnehmer B und K ausbezahlt hat, nicht um Leistungen des Arbeitgebers gemäß § 26 Z 4 EStG1988.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde liegt jedoch auch keine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 vor. Zu der Frage, ob eine Leistung des Arbeitgebers als solche nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen ist, führt der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in ständiger Rechtsprechung Folgendes aus (VwGH vom 20. November 1996, Zi. 96/15/0097): "Mit dem Begriff der Reise im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran

festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort aufgrund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen (länger als eine Woche) wird. Die Rechtfertigung der einkunftsmindernden Berücksichtigung von Tagesgeldern bei kurzfristigen Aufenthalten liegt in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, 2. August 1995, 93/13/0099, und vom 15. November 1994, 90/14/0216). Im Erkenntnis vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für die Frage der Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber nach § 26 Z. 4 (erster Fall) EStG 1988 geleisteten Ersätze für den Verpflegungsmehraufwand in gleicher Weise wie bei Reisen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 darauf abzustellen ist, ob noch ein kurzfristiger oder bereits ein längerer Aufenthalt am neuen Tätigkeitsort vorliegt, 'so dass Tagesgelder für eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z. 4 erster Fall EStG 1988 dann nicht steuerfrei bezahlt werden, wenn der Einsatz des Arbeitnehmers am betroffenen Ort als Dienstreise in diesem Sinn gar nicht beurteilt werden durfte, weil der betroffene Ort in Wahrheit als weitergehender Mittelpunkt seiner Tätigkeit anzusehen war' (vgl. ebenso bereits das hg. Erkenntnis vom 7. Dezember 1988, 88/13/0005)".

Durch ihre über mehrere Kalenderjahre bei der Firma W in G ausgeübte Tätigkeit haben die beiden Dienstnehmer ebendort einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Da der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen ist, jedoch keine Dienstreise darstellt, war den von der Bw. an die beiden Arbeitnehmer im strittigen Zeitraum ausbezahlten Tagesgeldern (Entfernungszulagen) auch vor dem Hintergrund der zu § 26 Z 4 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Steuerfreiheit zu versagen. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass die beiden Dienstnehmer – je nach Erfordernis – vor ihrer Arbeitsaufnahme bei der Firma W in G den Firmensitz der Bw. aufzusuchen, nichts zu ändern.

Die Bw. wurde daher zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen und die Rechtsfolgen hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages (§ 41 Abs. 3 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 122 Abs. 7 und 8 WKG) gezogen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.