



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Peter Meister, Martina Blaha und Dr. Walter Zisler über die Berufung des B, in Bh, vertreten durch Dkfm. Helmuth Saller, 5500 Bischofshofen, Sparkassenstraße 16, vom 31. Oktober 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann im Pongau jeweils vom 6. Oktober 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. September 1999 bis 31. Dezember 1999 und für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Juli 2000 nach der am 21. Oktober 2004 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Haftungs und Abgabenbescheide werden abgeändert.

Die Lohnsteuer für den Zeitraum 09-12/1999 wird festgesetzt mit **S 157.431,--** (in € 11.440,95)

bisher war vorgeschrieben S 249.201,-- (in € 18.110,14),

Der Dienstgeberbeitrag f. d. Ztr. 09-12/1999 wird festgesetzt mit **S 25.853,--** (in € 1.878,82)

bisher war vorgeschrieben S 38.403,-- (in € 2.790,80),

Der Zuschlag zum Dienstgeberb. Ztr. 09-12/1999 wird festgesetzt mit **S 3.045,--** (in € 221,28)

bisher war vorgeschrieben S 4.523,-- (in € 328,69),

Die Lohnsteuer für den Zeitraum 01-07/2000 wird festgesetzt mit **S 380.615,--** (in € 27.660,37)

bisher war vorgeschrieben S 431.065,-- (in € 31.326,72),

Der Dienstgeberbeitrag f. d. Ztr. 01-07/2000 wird festgesetzt mit **S 50.194,--** (in € 3.647,74) bisher war vorgeschrieben S 58.740,-- (in € 4.268,80),

Der Zuschlag zum Dienstgeberb. Ztr. 01-07/2000 wird festgesetzt mit **S 5.802,--** (in € 421,64)

bisher war vorgeschrieben S 6.788,-- (in € 493,30).

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung (Bericht vom 6. Oktober 2000) durch das Finanzamt St. Johann iPg. wurden dem Berufungswerber (Bw) B als Einzelunternehmer mit Haftungs- und Abgabenbescheiden jeweils vom 6. Oktober 2000 Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. September 1999 bis 31. Dezember 1999 und für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Juli 2000 in Höhe von insgesamt € 57.318,45 vorgeschrieben.

Der Begründung (Lohnsteuerprüfbericht vom 6. Oktober 2000) ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass es sich beim gegenständlichen Einzelunternehmer um ein Personalbereitstellungsunternehmen handle. Für diesen Betrieb gelte das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG), BGBl. Nr. 161/1988, wobei dieses Gesetz keinen eigenständigen Begriff einer Dienstreise enthält. Im § 5 Abs. 2 leg. cit. werde nur der Begriff des Beschäftigungsortes definiert und dabei auf § 30 ASVG verwiesen, worin die örtliche Zuständigkeit für die Überweisung der Krankenkassenbeiträge geregelt wird. Im § 3 Abs. 2 stellt das AÜG aber auf einen Dienstauftrag ab, da der Überlasser derjenige ist, der Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an Dritte (Beschäftiger) im Rahmen des Dienstvertrages verpflichtet. Auf die betreffend Arbeitskräfteüberlassung in Zusammenhang mit Sondervereinbarungen über einen Dienstreisebegriff ergangene Entscheidung des VwGH, Zl. 96/15/0097, vom 20.11.1996 wurde verwiesen.

Es komme daher für den Bereich der Arbeitskräfteüberlassung der steuerliche Dienstreisebegriff zur Anwendung. Werde der (überlassene) Arbeitnehmer vom Überlasser zur Dienstverrichtung an einen bestimmten Arbeitsort des Beschäftigers entsendet, liege demnach eine Dienstreise gemäß § 26 Z 4 EStG nach dem ersten Tatbestand für fünf Tage bzw. nach dem zweiten Tatbestand für 6 Monate vor.

Unternimmt der überlassene Arbeitnehmer im Auftrag des Beschäftigers eine Dienstreise, stünden derzeit mangels eines Reisebegriffes nach einer lohngestaltenden Vorschrift Reisekosten auf Grund des steuerlichen Dienstreisebegriffes zu.

Die über das Ausmaß des § 26 Z 4 EStG bezahlten Ersätze seien dem Nettolohn hinzugerechnet und von netto auf brutto hochgerechnet worden. Die Lohnsteuer sei danach

von dem sich neu ergebenden Bruttolohn nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung ermittelt worden.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2000 das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass im Zuge der durchgeführten Lohnsteuerprüfung Reisekosten mangels Vorliegen eines eigenen Kollektivvertrages für die Arbeitskräfteüberlassung nicht zur Gänze steuerfrei gestellt wurden, da laut Ansicht der Finanzbehörde der steuerliche Reisebegriff zur Anwendung zu gelangen habe.

Das AÜG beziehe sich im § 10 auf den Kollektivvertrag des Beschäftigten. § 10 Abs. 1 lautet: "Die Arbeitskraft hat Anspruch auf ein angemessenes, ortsübliches Entgelt, das mindestens einmal monatlich auszuzahlen und schriftlich abzurechnen ist. Normen der kollektiven Rechtsgestaltung, denen der Überlasser unterworfen ist, bleiben unberührt. Bei der Beurteilung der Angemessenheit, ist für die Dauer der Überlassung auf das im Beschäftigterbetrieb vergleichbaren Arbeitnehmern für vergleichbare Tätigkeit zu zahlende kollektivvertragliche Entgelt Bedacht zu nehmen".

Diese Bestimmung soll die Beschäftigten des Beschäftigterbetriebes vor Konkurrenzierung durch überlassene Arbeitskräfte schützen.

Bei den überlassenen Arbeitskräften habe es sich ausschließlich um Schlosser gehandelt. Im Schlosserkollektivvertrag sei jedoch eindeutig ein Dienstreisebegriff (Entfernungszulage) vorhanden, weshalb die ausbezahlten Tagesdiäten steuerfrei zu behandeln wären.

Wenn das AÜG Bezug auf den jeweiligen Kollektivvertrag des Beschäftigterbetriebes nehme, so können diese kollektivvertraglichen Bestimmungen sich nicht nur auf den Entgeltanspruch beziehen. Es müsse somit auch der Dienstreisebegriff des Schlosserkollektivvertrages zur Anwendung kommen.

Dienstnehmer des Bw wurden entsprechend den kollektivvertraglichen Bestimmungen des Schlossergewerbes abgerechnet, und somit gemäß den Bestimmungen des AÜG abgerechnet. Wären die Dienstnehmer in einem anderen Gewerbe beschäftigt gewesen, in deren Kollektivvertrag kein Dienstreisebegriff angeführt ist, wären auch die ausbezahlten Tagesdiäten steuerpflichtig behandelt worden.

Im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes und im Sinne des AÜG müssten diese Bestimmungen sowohl für den Überlasser als auch für den Beschäftigte gelten. Sinn des AÜG sei es, die Dienstnehmer nicht schlechter zu stellen, als jene im Beschäftigterbetrieb.

Aus den dargelegten Umständen werde um positive Erledigung der Berufung ersucht.

Mit ergänzendem Vorbringen vom 10. Jänner 2001 übersandte der steuerliche Vertreter des Bw einen Artikel von Dr. René Schindler, erschienen in der Zeitschrift "Recht der Wirtschaft",

Nummer 12/2000, betreffend "Der Entgeltanspruch bei Arbeitskräfteüberlassung"

Insbesondere verwies er auf Punkt 6 – Zusammenfassung, und hier auf Punkt 11. Darin wird dargelegt:

"Die Höhe des *Einsatz-Entgelts* ergibt sich aus der Anwendung aller Entgeltregelungen des Beschäftiger-KollV, ausgenommen jener, die Einmal-Zahlungen anlässlich langjähriger Betriebszugehörigkeit zum Gegenstand haben (z.B. Dienstjubiläen). Normen über Mindestlöhne, Überstunden – und Wegzeitvergütungen, Akkord – und Prämienlöhne sowie Sonderzahlungen (andere Einmal – Zahlungen) sind hingegen anzuwenden."

Dies entspreche genau seinen Ausführungen aus der eingebrachten Berufung.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes mittels Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2003 als unbegründet abgewiesen.

Insbesondere wurde in dieser BVE festgestellt, dass die Arbeitnehmer durch den Überlasser an die jeweiligen Arbeitsorte entsandt wurden, ohne dass sie vom Beschäftiger weiter an einen anderen Arbeitsort gesandt wurden.

Daraufhin wurde mit Schriftsatz vom 17. Juli 2003 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Gemäß § 284 BAO wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellt. Eine weitere Begründung enthielt dieser Antrag nicht.

Im Zuge weiterer Ermittlungen durch den UFS-Salzburg wurde am 12. Oktober 2004 anlässlich einer Rücksprache mit Vertretern des für die Berufung zuständigen Finanzamtes festgestellt, dass für die Prüfungszeiträume 09-1999 bis 06-2000 Reisekostenersätze teilweise nicht gem. 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei belassen wurden.

Das Finanzamt führte für diese Zeiträume eine Neuberechnung der steuerfreien Beträge durch, deren Ergebnis dem UFS-Salzburg mittels Telefax vom 18. Oktober 2004 übermittelt wurde.

Demnach verringert sich die Lohnsteuer um S 142.219,70 (in Euro 10.335,51), die Dienstgeberbeiträge um S 21.095,98 (in Euro 1.533,10) und die Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen um S 2.463,65 (in Euro 179,04), insgesamt verringern sich die Abgaben um S 165.779,67 (in Euro 12.047,65) auf nunmehr Euro 45.270,80 (in S 622.939,78), bisher € 57.318,45 (in S 788.719,--).

In der am 20. Oktober 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Steuerliche Vertreter verwies bezüglich des Artikels von Dr. Schindler insbesondere auch auf den Punkt 9 der Zusammenfassung der lautet:

"Auch Reisekosten sind im ortsüblichen Ausmaß zu ersetzen, weil andernfalls eine

Schmälerung des verfügbaren Einkommens einträte – gerade dessen Schutz bezweckt aber der erste Satz des § 10 Abs. 1 AÜG. Im Zweifel sind die Sätze und Kriterien des § 26 EStG – jedoch ohne die bloß steuertechnisch motivierte und ganz unübliche zeitliche Beschränkung – heranzuziehen."

Die Höhe der aufgrund der Neuberechnung festgestellten Lohnsteuer samt Lohnnebenkosten wird außer Streit gestellt.

Die Frage der Beisitzerin, ob eine Betriebsvereinbarung vorlag, wurde vom steuerlichen Vertreter verneint.

Das Finanzamt beantragte eine teilweise Stattgabe der Berufung im Sinne der Neuberechnung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 26 EStG 1988 zählt Leistungen des Arbeitgebers auf, die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören.

§ 26 Z. 4 lautet auszugsweise:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz)

arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

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 Sinn des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden

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 aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind
6. 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.

§ 10 Abs. 1 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz lautet:

Die Arbeitskraft hat Anspruch auf ein angemessenes, ortsübliches Entgelt, das mindestens einmal monatlich auszuzahlen und schriftlich abzurechnen ist. Normen der kollektiven Rechtsgestaltung, denen der Überlasser unterworfen ist, bleiben unberührt. Bei der Beurteilung der Angemessenheit, ist für die Dauer der Überlassung auf das im Beschäftigerbetrieb vergleichbaren Arbeitnehmern für vergleichbare Tätigkeit zu zahlende kollektivvertragliche Entgelt Bedacht zu nehmen".

Zur teilweisen Stattgabe ist auszuführen, dass in den angefochtenen Bescheiden trotz Vorliegen von Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG Reisediäten nur zum Teil steuerfrei gewährt wurden. Aufgrund der vom Finanzamt durchgeführten Neuberechnung sind jetzt sämtliche Reisediäten im Sinne des § 26 Z 4 EStG steuerfrei belassen. Die Abgaben haben sich somit von ursprünglich € 57.318,45 (in S 788.719,--) um € 12.047,65 (in S 165.779,67) auf nunmehr € 45.270,80 (in S 622.939,78; aufgerundet S 622.940) verringert. Die Höhe der festgesetzten Abgaben wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt. Die Abgaben waren daher, wie im Spruch dargestellt, festzusetzen.

Unstrittig blieb auch, dass die Arbeitnehmer durch den Überlasser an die jeweiligen Arbeitsorte entsandt wurden, ohne dass sie vom Beschäftiger weiter an einen anderen Arbeitsort gesandt wurden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die den Arbeitnehmern gewährten Reisekosten in Form von Tagesdiäten zur Gänze steuerfrei, im Sinne des für Schlosser geltenden Kollektivvertrages, sind.

Der Bw führte aus, dass die von ihm überlassenen Arbeitnehmer (Leiharbeiter) ausschließlich als Schlosser tätig waren. Da das AÜG Bezug auf den jeweiligen Kollektivvertrag des Beschäftigers nehme, können sich diese kollektivvertraglichen Bestimmungen nicht nur auf

den Entgeltanspruch beziehen, weshalb der Kollektivvertrag für Schlosser auch im Bezug auf Dienstreisen anzuwenden sei.

Wie vom Finanzamt bereits ausgeführt wurde, enthält das AÜG keinen eigenständigen Begriff einer Dienstreise.

Ein Kollektivvertrag für Arbeiter in der Arbeitskräfteüberlassung trat erst mit 1. März 2002 in Kraft. Eine für den Prüfungszeitraum gültige lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 EStG 1988 hat daher nicht bestanden.

Wenn im AÜG ausgeführt wird, dass auf das im Beschäftigterbetrieb zu zahlende kollektivvertragliche Entgelt Bedacht zu nehmen ist, bedeutet dies nicht, dass der Kollektivvertrag mit all seinen steuerlichen Konsequenzen anzuwenden ist. Andernfalls hätte das AÜG eine andere Formulierung treffen müssen. Diese kollektivvertragliche Regelung für Schlosser kann auch nicht im Sinne eines Analogieschlusses auf die gegenständlichen Arbeiter angewendet werden, da im Bereich des öffentlichen Rechtes die Auslegung im Wege eines Analogieschlusses nicht zulässig ist.

Kollektivverträge sind als lohngestaltende Vorschriften als lex specialis anzusehen, die nur für die Berufsgruppe gelten für die sie abgeschlossen wurden. Eine Anwendung für ähnliche Berufsgruppen (ohne Kollektivvertrag) kommt daher nicht in Betracht. Der Bw übersieht, auch wenn die Leiharbeiter als Schlosser gearbeitet haben, dass diese arbeitsrechtlich Leiharbeiter (zum damaligen Zeitpunkt ohne Kollektivvertrag) und nicht Schlosser mit Kollektivvertrag waren. Demnach erteilt für die Leiharbeiter der Überlasser den Dienstreiseauftrag, für die im Beschäftigterbetrieb angestellten Schlosser der Beschäftiger. Aufgrund der unterschiedlichen arbeitsrechtlichen Situation kann es daher zu unterschiedlichen Ergebnissen in der Besteuerung kommen. Dies zeigt sich auch darin, dass z.B. eine Fahrt des beim Beschäftiger angestellten Schlossers von seiner Wohnung zur Arbeitsstelle durch den Verkehrsabsetzbetrag oder durch das Pendlerpauschale abgegolten ist, wogegen beim Leiharbeiter eine Dienstreise vorliegen kann. Da durch unterschiedliche arbeitsrechtliche Situationen unterschiedliche Sachverhalte verwirklicht werden können, ist eine unterschiedliche Besteuerung zulässig und somit eine vom Bw angesprochene Gleichheitswidrigkeit nicht ersichtlich.

Der vom Bw ins Treffen geführte Artikel, der zum Fachgebiet "Arbeitsrecht" ergangen ist, und im Punkt 9 der Zusammenfassung lediglich lapidar auf steuerliche Konsequenzen eingeht, kann an der zuvor aufgezeigten Ansicht des Senates nichts ändern.

Da im streitgegenständlichen Zeitraum für Arbeiter nach dem AÜG besondere, in lohngestaltenden Vorschriften enthaltene, Regelungen des Begriffes Dienstreise im Sinne des Gesetzes (§ 26 Z 4 EStG iVm. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG) nicht gegeben waren, ist eine Besteuerung der Reisekosten aufgrund des steuerlichen Dienstreisebegriffes vorzunehmen.

Die ausbezahlten Tagesdiäten konnten daher nicht zur Gänze, sondern nur in dem vom Finanzamt gewährten Ausmaß, steuerfrei belassen werden.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 21. Oktober 2004