

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Amtsdirektor Krall, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung der Bw., Adr.1., vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, Steuerberater, 9500 Villach, Hauptplatz 19, vom 24. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 21. Juli 2005 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 vom 31. März 2000 bis 31. Dezember 2003, vertreten durch Hofrat Dr. Veit Jonach, nach der am 27. März 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand eine den Zeitraum vom 31. März 2000 bis 31. Dezember 2003 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Hierbei stellte das Prüfungsorgan ua. fest, dass die Bw. im Prüfungszeitraum an LKW-Lenker als „Tagesgelder“ bezeichnete Beträge monatlich steuerfrei ausbezahlt und diese als Vergütungen für Dienstreisen nach dem ersten Tatbestand des § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) nicht steuerbar behandelt habe, obwohl bereits bei der zeitlich vorangegangenen Lohnsteuerprüfung (Zeitraum: 1.1.1995 bis 31.12.1997 und Kj. 2000) vom Finanzamt die Feststellung getroffen

worden sei, dass entgegen der Rechtsansicht der Bw., die Voraussetzungen für eine steuerfreie Auszahlung von „Tagesgeldern“ bei den jeweiligen LKW-Lenkern nicht vorgelegen sei. Das Prüfungsorgan stellte weiters fest, dass die LKW-Lenker der Bw., wie bereits auch in den Vorjahren, ein von der Bw. festgelegtes zu betreuendes Gebiet (zB lt. Tourenplan im Kj. 2000: AN1. Bezirk Villach, AN2. Bezirk Feldkirchen, AN3. Bezirk Hermagor, AN4. Bezirk St.Johann iP, AN5. Bezirk Spittal ad Drau, AN6. Lienz in Osttirol) mit vorgegebenen Ziel- und Reiseorten (Orte mit Filialen und Kunden) wöchentlich zu befahren hatten. Von den LKW-Lenkern der Bw. sei dieses vorgegebene Reisegebiet laut den vorgelegten Reiseunterlagen, mit der Ausnahme von Urlaubs- und Krankenvertretungen regelmäßig wiederkehrend befahren worden. Durch die regelmäßigen wiederkehrenden Fahrtätigkeiten der LKW-Lenker an Orten innerhalb eines bestimmten Gebietes (Bezirkes) sei ein „Mittelpunkt der Tätigkeit“ begründet worden, der einen Verpflegungsmehraufwand ausschließen würde. Tagesgelder iSd § 26 Z 4 EStG 1988 würden daher für diese Fahrten, auf Grund der langjährigen Tätigkeit im Einsatzgebiet, nicht zustehen. In einem Aktenvermerk vom 31.5.2005 (Ablage im bezugshabenden Arbeitsbogen) wurde vom Prüfungsorgan ua. weiters festgehalten, dass Unterlagen darüber, welche Vertretungen (an Urlaubs- und Krankenstandstagen) die Fahrer im Streitzeitraum wechselseitig durchzuführen hatten nicht vorliegen würden. Für Urlaubs- und Krankenvertretungen könne daher von den ausbezahlten „Reisevergütungen“ lediglich im Schätzungswege, im Ausmaß für 5 Wochen, ein weiterhin als steuerfrei zu belassender Tagesgeldanteil herausgerechnet werden, wobei die übrigen Tagesgelder (2001: € 16.213,24, 2002: € 16.956,85 und 2003: € 16.948,53) steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen würden und mit 31 % pauschal nachzuversteuern seien.

Das Finanzamt schloss sich der Meinung des Prüfungsorganes an und erließ einen dementsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid, mit welchem ua. die Lohnsteuer (LSt) in Höhe von € 15.536,80 im Haftungswege, sowie der Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) im Betrag von € 2.255,30 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) im Betrag von € 216,96 nachgefordert wurden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass es richtig sei, dass die LKW-Lenker außer den Urlaubs- und Krankenvertretungen ständig in ihren gleichen Einsatzgebieten (Fahrtrouten) unterwegs gewesen wären. Jedoch wären die Fahrer von der Bw., abhängig von den Kundenerfordernissen, so einzuteilen gewesen, so dass die vorgegebenen Fahrtstrecken für die Fahrer nicht jede Woche die gleichen gewesen seien. Die Fahrer seien zwar im selben Bezirk, jedoch zu unterschiedlichen Zeiten an verschiedenen Orten zugegen gewesen, weshalb es diesen gar nicht möglich gewesen wäre die für sie günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten eruieren zu können.

Auch enthalte der Kollektivvertrag für gewerbliche Textilreiniger, Wäscher und Färber keine eigene Bestimmung zum Begriff „Dienstreise“.

Das Einkommensteuergesetz sehe hingegen eine Steuerfreiheit der Tagesgelder nur vor, wenn auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen eine entsprechende Betriebsvereinbarung, mit dem im Betrieb nominierten Betriebsrat getroffen worden wäre. Im gegenständlich anzuwendenden Kollektivvertrag sei auf Grund von unterschiedlichen Meinungen im Gremium kein entsprechender Passus aufgenommen worden. Im Betrieb der Bw. sei von den Mitarbeitern auch kein Betriebsrat nominiert worden. Die Mitarbeiter der Bw. wollten nur Einzelvereinbarungen, jedoch ohne die Mitwirkung eines Vertreters der Arbeiterkammer unterschreiben. Es gäbe daher auch keine Betriebsvereinbarung, die auf der Arbeitgeberseite von unserer Gesellschaft und auf der Arbeitnehmerseite von einem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil abgeschlossen worden sei. Die lohngestaltende Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Tagesgeldern konnte daher trotz aller Bemühungen von Seiten der Bw. aus, ohne Beteiligung Anderer, nicht herbeigeführt werden. Nach Ansicht der Bw. verstöße es jedoch gegen den Gleichheitsgrundsatz, wenn die Besteuerung von Spesenersätzen – abhängig von den Vereinbarungen Anderer – einer Besteuerung zu unterziehen sei oder nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt unter Verweis auf die Einwendungen der Bw. aus, dass eine Dienstreise nach dem ersten Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 dann vorliege, wenn der Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen seinen Dienstort verlasse. Weiters setze eine Dienstreise nach dem ersten Tatbestand voraus, dass der Arbeitnehmer nur so weit weg vom Familienwohnsitz arbeite, dass ihm die tägliche Rückkehr zumutbar sei, und der Anspruch auf Tagesgelder sich nicht aus einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 1 Z 1 bis 6 ergäbe. Hinsichtlich der Steuerfreiheit der Tagesgelder sei weiters erforderlich, dass am Einsatzort kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde.

Unbestritten sei, dass die Fahrer der Bw. ständig (außer Urlaubs- und Krankenvertretungen) in ihren zugewiesenen Gebieten unterwegs gewesen seien. Dass die gefahrenen Strecken im lokal eingegrenzten Bereich sich auf Grund von Kundenerfordernissen ändern können, ändere nichts an der Tatsache, dass ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei. Eine Fahrtätigkeit begründe nämlich hinsichtlich des Fahrzeuges einen (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn die Fahrtätigkeit regelmäßig in einem lokal eingegrenzten Bereich ausgeübt werde bzw. die Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleichbleibenden Routen ähnlich einem Linienverkehr (zB. Zustelldienst, bei dem wiederkehrend dieselben Zielorte angefahren werden) erfolge.

---

Kein Mittelpunkt der Tätigkeit bei einer Fahrtätigkeit liege für die ersten fünf Tage (Anfangsphase) vor, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten diese Tätigkeit ausgeführt habe. Nach Ablauf der Anfangsphase könnten keine Tagesgelder steuerfrei ausbezahlt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof gehe in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass dem Steuerpflichtigen, der sich nicht auf Reisen befindet, ebenfalls Aufwendungen für die auswärtige Verpflegung (Gasthausessen) anfallen und Reisen daher nicht zwangsläufig mit Mehraufwendungen für Verpflegung verbunden seien. Der Verwaltungsgerichtshof sei dabei zur Auffassung gelangt, dass jener Verpflegungsmehraufwand, der durch ein Tagesgeld iSd § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 abgedeckt werden solle, zu Beginn des Aufenthaltes an einem neuen Ort erwachse. Dieser Verpflegungsmehraufwand sei aber bei einem längeren Aufenthalt an einem bestimmten Ort nicht mehr gegeben, denn dann entspräche der Verpflegungsaufwand jenen Berufstätigen, die sich zwar nicht auf einer Reise befinden, sich aber auswärts verpflegen würden.

Auf Grund von Aufzeichnungen, die die Bw. im Zuge der Prüfung vorgelegt habe, sei festgestellt worden, dass die LKW-Fahrer immer wieder die gleichen Zielorte angefahren wären. Auch sei erwiesen, dass die LKW-Lenker der Bw. regelmäßig (wiederkehrend) auf nahezu gleichbleibenden Fahrtrouten unterwegs gewesen seien. Bei diesem Sachverhalt stehe aber auch schon das Schicksal der Berufung fest, da die LKW-Fahrer durch ihre Abhol- und Zustelldienste einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet hätten. Entsprechend der maßgebenden typisierenden Betrachtungsweise sei die Annahme eines Verpflegungsmehraufwandes bei den LKW-Fahrern ausgeschlossen. Durch die aufgezeigte Fahrtätigkeit der LKW-Lenker sei die gesetzliche Voraussetzung, nämlich die Nichtbegründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit, für eine Reise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht erfüllt worden, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen sei.

Mit Eingabe vom 13. Oktober 2005 beantragte die Bw. die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und wiederholte darin im Wesentlichen ihre bereits im Berufungsschriftsatz dargelegten Ausführungen. Ergänzend führte die Bw. unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ins Treffen, dass ein Fahrzeug keinen Mittelpunkt der Tätigkeit begründen könne, es sei denn, dass das Fahrzeug immer nur stehen würde. Ebenso wandte die Bw. ein, dass entsprechend den Bestimmungen der BAO (siehe § 21 Tz 13 Ritz-Kommentar zur BAO) eine typisierende Betrachtungsweise als Beweismittel nicht zulässig sei. Auch wies die Bw. darauf hin, dass mit jedem einzelnen Mitarbeiter (LKW-Fahrer) ein Vertrag in Form einer einheitlichen (gleichlautenden) Betriebsvereinbarung abgeschlossen worden sei, nach welchen die Reisekosten (Tagesgelder)

abgerechnet worden seien. Im Übrigen argumentierte die Bw. wiederholt mit der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes.

Zu Beginn der am 27. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Referenten der entscheidungsrelevante Sachverhalt laut Aktenlage vorgetragen, wobei in diesem Zusammenhang ua. auch die von der Bw. im Berufungsverfahren angesprochene und im Verwaltungsakt einliegenden Betriebsvereinbarungen, abgeschlossen zwischen ihr und den einzelnen LKW-Fahrern beispielhaft (zB AN4. dat. 1.9.1989 u. 1.10.1994; AN2. dat. 20.5.1996; AN6. dat. 12.5.1997) wörtlich zitiert wurden:

*„Betriebsvereinbarung, abgeschlossen zwischen der Firma X.OHG. einerseits und Herrn AN4., geboren am x., andererseits  
Herr AN4. wird mit 1.9.89 als Fahrer der Firma X.OHG. unter folgenden Bedingungen eingestellt:*

1. Herr A. betreut folgende Gebiete: Filialen Stadt und Bodensdorf, Treffen, Ossiachersee, Feldkirchen, Turrach, Damtschach, Köstenberg, Afritz, Döbriach, Spittal, Drautal.
  2. Herr A. verfügt über freie Zeiteinteilung, jedoch muß die Lieferung im Falle mit Kunden vereinbarten Tagen und Zeiten erfolgen.
  3. Die Entlohnung wird mit einem Stundenlohn von S 60,00 festgelegt und deckt damit den Normalarbeitsaufwand für die oben angeführte Tour ab. Für die von Herrn A. getätigten Fahrten werden Diäten laut den amtlich festgesetzten Beträgen ausbezahlt.
- Villach, 1.9.1989

sowie

*Zusatz zur Betriebsvereinbarung vom 1.9.1989 mit Herrn AN4.*

*Durch diese Vereinbarung werden die Einsatzgebiete des Herrn AN4. neu geregelt. Die übrigen Punkte der Vereinbarung bleiben bis auf den Bruttostundenlohn, welcher nunmehr S 76,65 beträgt, unverändert.*

*Die von Herrn AN4. zu betreuenden Gebiete bzw. Objekte je Woche werden wie folgt festgelegt:*

Montag:	Schönleitn, Seeleitn, Rennweg, Katschberg, St.Michael, Ramingstein, Maria Pfarr, Tamsweg, Obertauern, Untertauern.
Dienstag:	Gerlitze, St.Oswald (Unter-und Oberkirchleitn), Bad Kleinkirchheim.
Mittwoch:	Faakersee (Großkunden).
Donnerstag:	Rennweg, Katschberg, St.Michael, Mauterndorf, Ramingstein, Obertauern, Untertauern, Altenmarkt.
Freitag:	Gerlitze, St.Oswald (Unter-und Oberkirchleitn), Bad Kleinkirchheim.

*Die Gebiete bzw. Objekte können von Herrn A. grundsätzlich nach freier Zeiteinteilung befahren werden, jedoch muß die Annahme bzw. Lieferung an dem mit dem Kunden vereinbarten Liefertag sowie entsprechend vereinbarter Lieferzeit erfolgen.*

Villach, am 1.10.1994"

*„Betriebsvereinbarung, abgeschlossen zwischen der Firma X.OHG. einerseits und Herrn AN2., geboren am xx., andererseits  
Herr AN2. wird mit 20.5.1996 als Fahrer der Firma X.OHG. unter folgenden Bedingungen eingestellt:*

#### *I. Festlegung Arbeitsbereich*

*Die von Herrn AN2. zu betreuenden Gebiete bzw. Objekte je Woche werden wie folgt festgelegt:*

Montag:	Treffen, Ossiacher See, Schulen, Weinberg, Ressenig, Filialen Völkendorf-Lind, Damtschach, Köstenberg;
Dienstag:	Filialen Stadt und Bodensdorf, Monturen Stadt, Egger, Afritz, Döbriach,

	<i>Spittal, Drautal, Filialen Völkendorf-Lind;</i>
<i>Mittwoch:</i>	<i>Filialen Stadt und Bodensdorf, Feldkirchen, Turrach, Filiale Völkendorf-Lind;</i>
<i>Donnerstag:</i>	<i>Filialen Stadt und Bodensdorf, Treffen, Ossiacher See, Wernberg, Julienhöhe, Köstenberg, Filiale Völkendorf-Lind;</i>
<i>Freitag:</i>	<i>Filiale Völkendorf-Lind, Afritz, Döbriach, Spittal, Drautal, Filiale Völkendorf-Lind, Bodensdorf - Ossiacher See;</i>

**II.**

*Die in Punkt I. genannten Gebiete bzw. Objekte können von Herrn B. grundsätzlich nach freier Zeiteinteilung befahren werden, jedoch muß die Annahme bzw. Lieferung an dem mit dem Kunden vereinbarten Liefertag sowie entsprechend vereinbarter Lieferzeit erfolgen.*

**III. Entlohnung**

*Die Entlohnung erfolgt nach einem Bruttostundenlohn von S 86,00, für 40 Wochenstunden und deckt damit den Normalarbeitsaufwand für die oben angeführte Tour ab.*

*Für die zurückzulegenden Reisen werden Herrn B. Diäten laut den amtlich festgesetzten Sätzen zuerkannt.*

*Villach, am 20.5.1996"*

*„Betriebsvereinbarung, abgeschlossen zwischen der Firma X.OHG. einerseits und Herrn AN6., geboren am xxx., andererseits*

*Herr AN6. wird mit 12.5.1997 als Fahrer der Firma X.OHG. unter folgenden Bedingungen eingestellt:*

**I. Festlegung Arbeitsbereich**

*Die von Herrn AN6. zu betreuenden Gebiete bzw. Objekte je Woche werden wie folgt festgelegt:*

<i>Montag:</i>	<i>Sanatorium, Josefinenhof, Residenz, Trendhotel, Faaker See (alle Kleinkunden);</i>
<i>Dienstag:</i>	<i>Lienz, Defreggental, Heiligenblut, Obervellach;</i>
<i>Mittwoch:</i>	<i>Josefinenhof, Monturen Unteres Mölltal, Mallnitz, Greifenburg, Weissensee;</i>
<i>Donnerstag:</i>	<i>Oetker, Sanatorium Villach, Residenz, Trendhotel, Monturen Fürnitz und Faaker See;</i>
<i>Freitag:</i>	<i>Lienz, Defreggental, Heiligenblut, Obervellach</i>

**II.**

*Die in Punkt I. genannten Gebiete bzw. Objekte können von Herrn C. grundsätzlich nach freier Zeiteinteilung befahren werden, jedoch muß die Annahme bzw. Lieferung an dem mit dem Kunden vereinbarten Liefertag sowie entsprechend vereinbarter Lieferzeit erfolgen.*

**III. Entlohnung**

*Die Entlohnung erfolgt nach einem Bruttostundenlohn von S 90,00, für 40 Wochenstunden und deckt damit den Normalarbeitsaufwand für die oben angeführte Tour ab.*

*Für die zurückzulegenden Reisen werden Herrn C. Diäten laut den amtlich festgesetzten Sätzen zuerkannt.*

*Villach, am 12.5.1997"*

Im Rahmen der Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter zum Sachverhalt ergänzend aus, dass ein ursprünglich vorhandener Passus betreffend „Tagesgelder“ erst nach einer Novellierung aus dem Kollektivvertrag für die Bediensteten von Wäschereien herausgenommen worden sei. Seine Mandantschaft habe auf Grund des Fehlens eines kollektivvertraglichen Passuses sowie einer Betriebsvereinbarung letztendlich Einzelvereinbarungen mit den LKW-Fahrern abschließen müssen. Die geschlossenen Einzelvereinbarungen würden keinen Unterschied zum „Reisebegriff“ des alten Kollektivvertrages aufweisen. Auch die Höhe der Tagesgelder sei in den Einzelvereinbarungen nicht höher angesetzt worden als in dem seinerzeitigen Kollektivvertrag. Seiner Mandantschaft

---

sei im gegenständlichen Fall die Auszahlung von „Tagesgeldern“ nur über Einzelvereinbarungen möglich gewesen, wobei diese Einzelvereinbarungen jedoch zur Nachversteuerung durch das Finanzamt geführt hätten.

Zur Tätigkeit der LKW-Fahrer der Bw. wies der steuerliche Vertreter ua. darauf hin, dass die Fahrer Schmutzwäsche und gereinigte Wäsche von und zu Großkunden wie zB. Hotels zu transportieren gehabt hätten. Zu den Fahrtstrecken welche die LKW-Lenker jeweils zu bewältigen hatten, führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass zwar regelmäßig die gleichen Fahrtrouten vorgelegen seien, diese jedoch anhand eines „wilden, unterschiedlichen Fahrplanes“ befahren worden seien. Die Fahrer hätten daher auch keinen „Mittelpunkt der Tätigkeit“ begründet, da sie stets an anderen Orten im Einsatzgebiet ihr Mittagessen haben einnehmen müssen. Weiters bestand für diese auch keine Gelegenheit dazu in ihrem Einsatzgebiet stets die günstigste Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen.

Aus der Sicht des Amtsvertreters wurden zum Sachverhalt keine Ergänzungen erstattet. Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass es nicht auf die auf der Fahrtroute vorhandenen Verpflegungsmöglichkeiten (Gaststätten) ankomme, sondern auf jene im Einsatzgebiet. Die Zielorte seien jedoch nach dem vorliegenden Sachverhalt jeweils dieselben. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei ein regelmäßig wiederkehrend zu bereisendes Einsatzgebiet (Zielgebiet) auf (nahezu) gleich bleibenden Fahrtrouten als „Mittelpunkt der Tätigkeit“ zu qualifizieren. Im Übrigen verwies der Amtsvertreter auf die bereits dargelegten Rechtsstandpunkte des Finanzamtes und beantragte die Abweisung der Berufung.

Der steuerliche Vertreter der Bw. erwiderte dazu, dass der Zielort letztlich immer Villach gewesen sei. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters erscheine es nicht möglich, die auf den Fahrtrouten liegenden und anzufahrenden Orte jeweils als Zielorte zu bezeichnen, da die Fahrtstrecken stets an die aktuellen Erfordernisse anzupassen und daher unterschiedlich zu bewältigen gewesen wären. Es sei daher bei dem gegebenen Sachverhalt auszuschließen, dass die LKW-Fahrer eine Vielzahl von Mittelpunkten der Tätigkeiten in ihren Einsatzgebiet begründet hätten. Den LKW-Fahrern sei es auch nicht zumutbar gewesen für alle möglichen Streckenvarianten jeweils gleichbleibende (günstige) Verpflegungsmöglichkeiten zu finden um dadurch einen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden. Er beantrage daher weiterhin die Stattgabe der Berufung. Abschließend wies der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals darauf hin, dass die von seiner Mandantschaft gewählte Vorgangsweise keinesfalls aus der Absicht einer Lohnerhöhung oder Steuervermeidung getägtigt worden sei, sondern lediglich zur Erhaltung der vor der Novellierung des Kollektivvertrages bestandenen Einkommenssituation der Mitarbeiter gedient habe.

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

Im gegenständlichen Berufungsfall geht es um die Beurteilung der Frage, ob die Schlussfolgerung des Finanzamtes, wonach die Bw. zu Unrecht die Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 auf Bezugsteile von LKW-Fahrern in den Kalenderjahren 2001 bis 2003 angewandt habe und sich dadurch eine teilweise Steuerpflicht der unter dem Titel „Tagesgelder“ steuerfrei ausbezahlt Bezugsteile ergibt und folglich hievon Lohnabgaben (LSt, DB und DZ) nachzuversteuern bzw. abzuführen sind, rechtsrichtig ist oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat geht bei der Klärung der angesprochenen Streitfrage von folgendem, unstrittigen Sachverhalt auf Grund der Aktenlage und den Ausführungen der Verfahrensparteien in der mündlichen Berufungsverhandlung aus:

- Evident ist, dass der für die Arbeitnehmer (LKW-Fahrer) der Bw. im Prüfungszeitraum anzuwendende Kollektivvertrag keine Bezahlung von Tagesgeldern vorsieht.
- Fest steht auch, dass die Bw. im Streitzeitraum an den jeweiligen LKW-Fahrer ein Tagesgeld auf Grund je einer „Einzelvereinbarung“ ausbezahlt hatte, wobei die als „Betriebsvereinbarung“ bezeichnete betriebsinterne Regelung nicht auf einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, also keiner gesetzlichen Vorschrift und auch keiner kollektivvertraglichen Ermächtigung, beruht.
- Aktenkundig ergibt sich ferner, dass die LKW-Lenker der Bw. im Zuge ihrer täglichen Dienstreisen, entsprechend der Einzelvereinbarungen bzw. laut Tourenplänen, regelmäßig wiederkehrende Fahrten, und dies bereits auf Grund von langjährigen Fahrtätigkeiten für die Bw., in ihren zugewiesenen Reise- bzw. Einsatzgebieten (Bezirk = Zielgebiet) unter Beachtung von vereinbarten Kundenterminen (Abhol- und Lieferzeitpunkte) durchgeführt haben.
- Außer Streit steht, dass die LKW-Fahrer anlässlich ihrer täglichen Dienstreisen an ihre Wohnsitze zurückgekehrt sind bzw. dass ihnen eine tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort zumutbar gewesen war.
- Ebenso ist unstrittig, dass die LSt-Nachforderungsberechnung der „Tagesgelder“ durch das Finanzamt in Form eines Pauschbetrages iSd § 86 Abs. 2 EStG 1988 erfolgte, und dass von der diesbezüglich jährlich ermittelten LSt-Bemessungsgrundlage von der Bw. kein DB und DZ berechnet und abgeführt worden war.

Dieser Sachverhalt war vom Senat rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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 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. ...

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

Nach § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsreisen bis zu S 360,00 (€ 26,40) betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Ergänzend zu dieser Normvorschrift 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.

Mangels des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, kommt auf den vorliegenden Streitfall ausschließlich die bereits eingangs zitierte Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 (erster Teilstreich) zur Anwendung.

Die Voraussetzung bzw. das Vorliegen eines Dienstreisetatbestandes gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 (erster Teilstreich) ist daher nach Ansicht des Senates nur dann als gegeben zu betrachten, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen seinen „Mittelpunkt der Tätigkeit“ (= Dienstort, Zielgebiet) verlässt. Dabei ist jener „Mittelpunkt der Tätigkeit“ (= Dienstort, Zielgebiet) gemeint, der sich aus dem Dienstverhältnis zu dem Dienstgeber ergibt, der den Reisekostenersatz auszahlt und den Dienstreiseauftrag erteilt (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0066).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.9.1995, Zi. 94/13/0253, 0254, ausgesprochen hat, ist die Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber nach § 26 Z 4 EStG 1988 (erster Teilstreich) geleisteten Beträge (abgesehen vom besonders gelagerten Fall des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988) nach den gleichen Grundsätzen wie sie der Verwaltungsgerichtshof zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dargelegt hat, zu beurteilen. Mit dem Begriff der Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013) bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, zu keiner Reise (Dienstreise) führt. Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten nur in den bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwendungen gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Verpflegungsaufwendungen (Hinweis Erkenntnis 28.5.1997, 96/13/0132). Aufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass einem Steuerpflichtigen die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen - vom Wohnort in größerer Entfernung gelegenen - Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt (Hinweis Erkenntnis 29.5.1996, 93/13/0013). Hält sich ein Steuerpflichtiger jedoch länger an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, weswegen Verpflegungsmehraufwendungen im Weg von Tagesgeldern nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sind. Werden verschiedene berufliche Tätigkeiten im selben Ort im

---

örtlichen Nahebereich ausgeübt, führt dies nicht zu steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwendungen (Hinweis Erkenntnis 28.1.1997, 95/14/0156).

Darüberhinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung auch erkannt, dass ein „Mittelpunkt der Tätigkeit“ nicht nur ein einzelner Ort, sondern auch ein mehrere Orte umfassendes Einsatzgebiet sein kann. Arbeitnehmer, die ein ihnen konkret zugewiesenes Zielgebiet (zB. Bezirk) regelmäßig bereisen, begründen daher in diesem Einsatzgebiet einen Mittelpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0101; 28.5.1997, 96/13/0132; 26.6.2002, 99/13/0001; 19.12.2006, 2006/15/0038). Demnach stellt der Aufenthalt an einem Ort (Zielgebiet), der als Mittelpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen angesehen werden muss, auch keine Dienstreise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 (erster Teilstreich) dar.

Das Vorliegen einer Dienstreise setzt voraus, dass der Arbeitnehmer seinen Dienstort über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. In der Regel wird der Dienstort mit dem Betriebsort des Arbeitgebers zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 2 zu § 26 Z. 4).

Das Berufungsargument der Bw., dass ein Fahrzeug, soferne es nicht andauernd an einem Ort abgestellt ist, keinen „Mittelpunkt der Tätigkeit“ zu begründen vermag, wird zwar auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt, jedoch steht im vorliegenden Berufungsfall vielmehr die Beurteilung der Sachverhaltsfrage im Vordergrund, ob durch eine regelmäßige bzw. wiederkehrende Fahrtätigkeit in einem lokal begrenzten Einsatzgebiet (Bezirk) bzw. durch eine jahrelange Fahrtätigkeit auf (nahezu) gleichbleibenden Fahrtrouten durch die LKW-Fahrer der Bw. ein Aufenthalt an einem „Mittelpunkt der Tätigkeit“ begründet wurde. Die diesbezüglich vom steuerlichen Vertreter der Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwendungen, nämlich dass die LKW-Fahrer keinesfalls eine Vielzahl von Mittelpunkten der Tätigkeiten in deren Einsatzgebieten begründet hätten, vermögen im Lichte der angeführten VwGH-Rechtsprechung nicht zu überzeugen.

Aus den in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen (Betriebsvereinbarungen, Tourenplänen) und dem eigenen Berufungsvorbringen der Bw. geht für den erkennenden Senat klar hervor, dass die LKW-Fahrer im Rahmen ihrer täglichen (andauernden) Tätigkeiten regelmäßig wiederkehrende Fahrten in den von der Bw. jeweils zugewiesenen Reise- bzw. Einsatzgebieten (Bezirk = Zielgebiet) und dies allenfalls unter Beachtung von vereinbarten Kundenterminen (Abhol- und Lieferzeitpunkten) durchzuführen hatten. Gerade dieser unbestrittene und von der Bw. auch selbst dargelegte Sachverhalt führt zur Feststellung, dass

---

sich die LKW-Lenker während ihrer täglichen Reisebewegungen je an einem bzw. in ihrem „Mittelpunkt der Tätigkeit“ aufgehalten haben. Als Dienstort im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 ist für die LKW-Fahrer daher deren regelmäßiger Mittelpunkt des tatsächlichen beruflichen Tätigwerdens (Einsatz- bzw. Zielgebiet) anzusehen. Aus der Sicht der täglichen Arbeits- und Tätigkeitsbereiche der LKW-Lenker zur Bw. stellen die Reisebewegungen im vorgegebenen Einsatzgebiet auch kein Verlassen des tätigkeitsbedingten Dienstortes (Zielgebietes) dar. Mangels des Verlassens des Mittelpunktes der Tätigkeit bzw. des ständigen Einsatzgebietes (Bezirkes) erfüllen daher die von der Bw. an die LKW-Fahrer im Streitzeitraum ausbezahlten Tagesgelder zweifelsohne nicht die Tatbestandsmerkmale einer Dienstreise nach § 26 Z 4 EStG 1988 (erster Teilstrich).

Wie bereits eingangs auch darauf hingewiesen wurde hat sich durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Laufe der Jahre auch eine generelle Normauslegung zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 bzw. zu § 26 Z 4 EStG 1988 herausgebildet, bei der besonderes Gewicht darauf gelegt wird, ob für die jeweilige Reise (Dienstreise), die vom Gesetzgeber aufgestellte Vermutung zutreffen kann, wonach mit der einzelnen Reise (Dienstreise) ein Verpflegungsmehraufwand verbunden ist oder nicht. Nach der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 geht es, soweit Tagesgelder betroffen sind, inhaltlich insbesondere auch um die Abgeltung eines tatsächlich (typisierend) durch die Reisetätigkeit ausgelösten Verpflegungsmehraufwandes.

Aus der Argumentationslinie des steuerlichen Vertreters der Bw., wonach die LKW-Fahrer stets an anderen Orten im Einsatzgebiet ihr Mittagessen einnehmen würden und gar keine Gelegenheit gehabt hätten in ihrem Einsatzgebiet stets die günstigste Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen, ist daher für den Berufungsfall nicht zu gewinnen.

Dies deshalb nicht, da selbst allfällige aus einer anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten im Reisegebiet (Zielgebiet) bzw. auch durch die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können und von einem Verlassen des Dienstortes (Zielgebietes) der LKW-Fahrer, wie bereits oben ausgeführt wurde, nicht auszugehen ist. Nach den VwGH-Erkenntnissen vom 28.5.1997, Zi. 96/13/0132 und vom 29.10.2003, 2003/13/0033 ist bei längeren Aufenthalten am gleichen Ort (Zielgebiet) 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.

---

Auf Grund der langjährigen Tätigkeiten der LKW-Fahrer im jeweils von der Bw. vorgegebenen Zielgebiet (Bezirk) ist nach Ansicht des Senates als erwiesen anzunehmen, dass diesen die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in den von ihnen regelmäßig wiederkehrend bereisten Orten im Einsatzgebiet so weit bekannt sind, dass ein Verpflegungsmehraufwand ebenso ausgeschlossen werden kann wie bei einem an ein und demselben Ort tätigen Arbeitnehmer, der sich zwar nicht auf Reisen (Dienstreisen) befindet, sich aber auswärts verpflegen müsse.

In Anbetracht der dargelegten Sach- und Rechtslage stellen daher die von der Bw. an die LKW-Lenker unter dem Titel „Tagesgelder“ im Streitzeitraum 2001 bis 2003 ausbezahlten Beträge, soweit sie für Fahrten im jeweils vorgegebenen Einsatzgebiet (Bezirk) geleistet wurden, keine Reisevergütungen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 dar.

Die Bw. wurde daher vom Finanzamt insoweit zu Recht zur Haftung für Lohnsteuer und Abfuhr des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 41 Abs. 3 FLAG 1967) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 57 Abs. 7 und 8 HKG) entsprechend des betraglichen Umfanges laut dem angefochtenen Bescheid vom 21. Juli 2005 herangezogen.

Hinsichtlich der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Tagesgeldern, die auf Grund eines Kollektivvertrages zu bezahlen seien und solchen, die ohne lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 auszubezahlen gewesen wären, darf ergänzend auf das zwischenzeitig ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 22.6.2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, verwiesen werden, womit der Gerichtshof den vierten Satz des § 26 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") mit Wirkung ab 31.12.2007 als verfassungswidrig aufgehoben hat. Ebenso wurde vom Gerichtshof gleichzeitig auch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 mit aufgehoben. Zur Aufhebung der angesprochenen Gesetzesstelle und der Verordnung müsse angemerkt werden, dass diese die Rechtskonformität und –richtigkeit des gegenständlich angefochtenen Bescheides nicht tangiert, zumal die Bescheiderlassung des Finanzamtes auf der für den Streitzeitraum anzuwendenden Rechtsgrundlagen beruht.

Im Übrigen gilt zu dem von der Bw. lediglich in pauschaler Form getätigten Einwand, dass die vom Finanzamt angewandten Normen und deren Rechtsauslegung eine Verletzung des verfassungsmäßig gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes darstellen würden, anzumerken, dass eine Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität dem erkennenden Senat nicht zusteht. Auch dieser ist, so wie das Finanzamt, auf Grund des Legalitätsprinzips

---

(Art. 18 B-VG) als Verwaltungsbehörde dazu gehalten, seine Entscheidungen auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Das alleinige Recht auf die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität obliegt unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs.1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof, wobei die Beschwerde darüber jedoch erst nach Erschöpfung des Instanzenzuges erhoben werden kann.

Auf Grund der - eindeutigen - Gesetzeslage und unter Beachtung der dazu bereits umfangreich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung auf welche oben verwiesen wurde, konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 6. Juni 2007