



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0330-F/08,
miterledigt RV/0401-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde Z, L-Straße 44a, vom 8. November 2007 bzw. vom 29. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Oktober 2007 bzw. vom 21. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Einkommensteuer 2005 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2005 beträgt:	2.972,06 € 21.908,85 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	35.241,15 € - 9.838,26 € - 132,00 € 25.270,89 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.270,89 €
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung	- 1.802,04 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 1.460,00 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	21.908,85 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (21.908,85 - 10.000,00) x 5.750,00 / 15.000,00	4.565,06 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.565,06 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 364,00 €

Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.856,06 €
Steuer sonstige Bezüge	33,60 €
Einkommensteuer	3.889,66 €
Ausländische Steuer	- 917,60 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.972,06 €
Die Einkommensteuer 2006 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2006 beträgt:	1.176,59 € 21.692,71 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	35.601,30 € - 10.355,03 € - 132,00 € 25.114,27 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.114,27 €
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung	- 1.861,56 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 1.460,00 €
Kirchenbeitrag	- 100,00 €
Einkommen	21.692,71 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (21.692,71 – 10.000,00) x 5.750,00 / 15.000,00	4.482,21 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.482,21 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	- 494,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.643,21 €
Steuer sonstige Bezüge	210,88 €
Einkommensteuer	3.854,09 €
Ausländische Steuer	- 2.677,50 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.176,59 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) bezog im Berufungsjahr nichtselbständige Einkünfte als Grenzgänger in die Schweiz. Er war dort ganzjährig bei der Fa. L, G-Straße 14, Gd M, als Monteur beschäftigt.

Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 samt Beilagen (Lohnausweis, etc.) begehrte der Bw. ua., Reiseaufwandsentschädigungen in Höhe von 5.574,00 sFr als nicht steuerbar zu behandeln.

Das Finanzamt erließ in der Folge den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Oktober 2007; dabei berücksichtigte es die vom Arbeitgeber ausbezahlten Spesen (5.574,00 sFr) als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Mit Schriftsatz vom 8. November 2007 erhob der Bw. gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 Berufung, sprach sich gegen die obgenannte Vorgehensweise des Finanzamtes aus und führte dazu Folgendes aus:

„Meine Tätigkeit ist im wesentlichen Montagetätigkeit im Bereich B, wobei mein Arbeitsverhältnis dem schweizerischen Gesamtarbeitsvertrag unterstellt ist. Die Steuerfreiheit wird damit begründet, dass der Auszahlung meiner Reisespesen der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag zu Grunde liegt, der den Dienstreisebegriff regelt. Daher erhalte ich „bei ganztägiger Abwesenheit mit täglicher Heimkehr“ 18,00 CHF als Reisespesenvergütung.

Diese erhaltenen Reisespesen sind unter Beachtung des Freizügigkeitsabkommens der Schweiz mit der EU als unter eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 5 EstG 1988 fallend zu subsummieren und demzufolge gem. § 26 Z 4 EstG 1988 als steuerfrei zu belassen. (Abkommen über die Personenfreizügigkeit zwischen der Schweiz und der EU ist gem. BGBl III Nr. 133/2004 mit 1. Juni 2002 in Kraft getreten).

Gemäß § 26 Ziff 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 nach der Legaldefinition des § 26 Ziff 4 EstG 1988 liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 € pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als 3 Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu (§ 26 Z 4 lit. b leg. cit.). Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden (§ 26 Z 4 lit. d leg. cit.). Für die Schweiz beträgt der Höchstsatz 36,80 €.

Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings den Dienstreisebegriff eingeschränkt. Ein steuerfreies Taggeld kann für Dienstreisen dann nicht mehr gezahlt werden, wenn an einem anderen Einsatzort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht.

Die Beurteilung eines Ortes als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit ist hinsichtlich der vom Arbeitgeber geleisteten Beträge nach den gleichen Grundsätzen vorzunehmen, die von der Judikatur für die Beurteilung von Tagesgeldern als Werbungskosten entwickelt wurden. Grundvoraussetzung ist also, dass auch tatsächlich eine Dienstreise vorliegt. Der Begriff der Dienstreise ist im Einkommensteuergesetz

geregelt, aber auch lohngestaltende Vorschriften können derartige Bestimmungen enthalten. Gibt es in einer lohngestaltenden Vorschrift (iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988) eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, so ist diese Regelung anzuwenden. Wenn dies nicht der Fall ist, kommt die Definition des Einkommensteuergesetzes (Legaldefinition) zum Tragen. Liegt eine Regelung des Dienstreisebegriffes auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliegt die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung, so dass die für den steuerlichen Dienstreisebegriff geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind (vgl. RdW 1996, 45).

Lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis Z 6 EStG 1988 sind:

- gesetzliche Vorschriften,
- von Gebietskörperschaften erlassene Dienstordnungen,
- aufsichtsbehördlich genehmigte Dienst-(Besoldungs-)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- die vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegte Arbeitsordnung,
- Kollektivverträge,
- Betriebsvereinbarungen, die aufgrund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen wurden,
- 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.

Eine Einschränkung der lohngestaltenden Vorschriften auf inländische lohngestaltende Vorschriften stellt eine Schlechterstellung von Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland, die aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind, und die gleiche Tätigkeit ausüben, wie Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland, die in inländischen Betrieben beschäftigt sind, dar. Das hat zur Folge, dass § 26 Z 4 EStG 1988 auch Grenzgängern offen stehen muss und dass im gegebenen Zusammenhang schweizerische Arbeitsverträge österreichischen Kollektivverträgen formell gleichgehalten werden können bzw. müssen. Es ist dabei § 26 Z. 4 EStG 1988 als demonstrativer Verweis auf § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 EStG dergestalt auszulegen, dass ausländisches Kollektivvertragsrecht, soweit es dem inländischen entspricht, ebenfalls die strittige Begünstigung vermittelt.

Enthält daher der schweizerische Arbeitsvertrag eine Regelung des Dienstreisebegriffes, unterliegt die Dienstreise keiner zeitlichen Begrenzung, so dass die für den Dienstreisebegriff nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind.

Der meinem Dienstverhältnis als Bauarbeiter zugrunde liegende ausländische Arbeitsvertrag regelt in seinem Artikel 13 die Entschädigung bei auswärtiger Arbeit, wonach "bei ganztägiger Abwesenheit mit täglicher Heimkehr" 18,00 SFr, sowie bei einer Dienstreise bei der eine Nächtigung erforderlich ist 40,00 SFr zu vergüten sind.

Dies ist einer kollektivvertraglichen Definition einer Dienstreise gleichzuhalten. Der korrespondierende inländische Kollektivvertrag für Bauarbeiter enthält in seinem § 9 ebenfalls einen eigenen Dienstreisebegriff, demzufolge Arbeitnehmer, die außerhalb des ständigen ortsfesten Betriebes, für den sie aufgenommen wurden, zur Arbeit auf Baustellen eingesetzt werden und täglich an ihren Wohnort zurückkeh-

ren, ein Taggeld, dessen Höhe sich für 3 Stunden mit 8,50 €, für 9 Stunden mit 13,50 € und für ganztägige Arbeitseinsätze mit Übernachtung mit 26,40 € Taggeld und 10,21 € Nächtigungsgeld bemisst. Folglich sind die vom ausländischen Arbeitgeber ausbezahlten Spesenersätze (18,00 Sfr pro Tag und 40,00 Sfr mit Nächtigung) steuerfrei zu behandeln.

Dies bedeutet somit, dass wirtschaftlich betrachtet der ausländische Arbeitsvertrag dem inländischen Kollektivvertrag gleichzustellen ist und dass auf Grund des Freizügigkeitsabkommens zwischen der EU und der Schweiz vom Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 auszugehen ist. Denn Österreich als Mitglied der Europäischen Union hat EG-Recht anzuwenden. Die wirtschaftliche Integration Europas basiert auf den vier Grundfreiheiten des uneingeschränkten Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs. Eine Ausformung der Grundfreiheiten ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Sie wird durch das Diskriminierungsverbot des Artikels 39 EGV abgesichert.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen lediglich aufgrund der Staatsbürgerschaft. Steuerliche Maßnahmen gelten aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt.

Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale zum gleichen Ergebnis führen.

Das Diskriminierungsverbot ist aber auch als Beschränkungsverbot zu verstehen. Danach stellen Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Sollen die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländer(gleich)behandlung im Aufnahmestaat sichern, so verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindert.

Seit 1. Juni 2002 ist die Schweiz mit der EU durch das Freizügigkeitsabkommen verbunden (BGBl. III Nr. 133/2002). Damit ist die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gilt, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Demzufolge sind Maßnahmen unzulässig, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Abkommensstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, auch steuerlicher Art, die einen Staatsangehörigen eines Abkommensstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Soweit rein innerstaatliches Steuerrecht gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt und hierfür keine Rechtfertigungsgründe vorliegen, wird es vom unmittelbar anzuwendenden Abkommensrecht verdrängt (SWI 2006, 454 ff).

Im Übrigen wird auch auf die Entscheidung des UFS Vorarlberg vom 21.11.2006 RV/0232F/05 ver-

wiesen, wonach bei einem gleich gelagerten Sachverhalt die ausbezahlten Reisespesen ebenfalls als nicht steuerpflichtig behandelt wurden.“

Im Rahmen eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 19. November 2007, wonach der Bw. um Vorlage seines Dienstvertrages, des den Bw. betreffenden schweizerischen Gesamtarbeitsvertrages, aus welchem sich der entsprechende Dienstreisebegriff und die Höhe der Ansprüche an Reisespesen ergebe, einer rechnerischen Darstellung der Zusammensetzung der Gesamtspesen von 5.574,00 sFr, sämtlicher Spesenabrechnungen, einer kalendarischen Aufstellung der Reiseziele mit zugeordneten Reisespesen sowie sämtlicher Monatslohnabrechnungen für 2006 gebeten wurde) führte der Bw. mit Schriftsatz vom 14. Dezember 2007 - unter Vorlage eines Auszuges des konkreten Landesgesamtarbeitsvertrages (Art. 41 bis 43) - im Wesentlichen aus, dass er mit seinem Arbeitgeber keinen schriftlichen Arbeitsvertrag abgeschlossen habe, sondern nur ein mündlicher Arbeitsvertrag bestehe, wobei Grundlage dafür dieser schweizerische Landesgesamtarbeitsvertrag sei. Weiters sei anzumerken, dass der in der Berufung angeführte Spesenersatz von 18,00 sFr erst ab 1. Jänner 2007 Gültigkeit habe, da ab diesem Zeitpunkt die Sätze neu geregelt würden

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 als unbegründet ab; dabei ging das Finanzamt davon aus, dass im konkreten Fall im Hinblick auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. November 2006, RV/0232-F/05, der Schweizer Gesamtarbeitsvertrag für steuerliche Zwecke beachtet werden müsse, allerdings gegenständlich der belegmäßige Nachweis der Dienstreisen (dabei sei zumindest Datum, Dauer, Ziel und Zweck der einzelnen Reise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen) und der bezahlten Tagesgelder als Voraussetzung für eine steuerfreie Behandlung von Reisekostenersätzen fehle.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2008 legte der Bw. noch eine Bestätigung seines Arbeitgebers betreffend *“Spesen und Einsatzorte 2006 gem. Ihren Rapporten“* vom 14. Jänner 2008 über Spesen in Höhe von 5.148,00 sFr vor; dazu erklärte er noch, dass bei Tagen mit einem Satz von 36,00 sFr jeweils eine Nächtigung erforderlich gewesen sei.

Mit Schriftsatz vom 4. Februar 2008 beantragte der Bw., die Berufung betreffend Einkommensteuer 2006 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen; dadurch galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Mit Schreiben vom 29. Februar 2008 legte der Arbeitgeber des Bw. die monatlichen Lohnabrechnungen für die Jahre 2005 und 2006 vor.

Mit Bescheid vom 21. Juli 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wieder auf und erließ gleichzeitig eine neue Sachentscheidung; begründet wurde dies von der Amtspartei im Wesentlichen damit, dass auf Grund der nunmehr vorliegenden monatlichen Lohnabrechnungen der gesamte steuerpflichtige Bruttolohn richtigerweise 62.108,30 sFr (statt 47.792,00 sFr) und die mit dem begünstigten Steuersatz nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu besteuernde Lohnzahlung (Gratifikation) 3.300,00 sFr (statt 4.100,00 sFr) betrage.

In der gegen diesen (neuen) Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21. Juli 2008 erhobenen Berufung führte der Bw. Folgendes aus:

Die Differenz vom bisher ausgewiesenen Lohn zu dem durch das Finanzamt festgesetzten Bruttolohn ergebe sich wie folgt:

<i>Bruttolohn lt. Bescheid vom 21. Juli 2008</i>	<i>62.108,30 sFr</i>
<i>Darin enthalten seien:</i>	
<i>Tagesgelder aus Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherung</i>	<i>9.906,30 sFr</i>
<i>Reisespesen</i>	<i>4.410,00 sFr</i>

Diese beiden (letztgenannten) Positionen seien im Bescheid vom 11. Juli 2006 nicht enthalten, wodurch ursprünglich der steuerpflichtige Lohn mit 47.792,00 sFr in Ansatz gebracht worden sei. Die Tagesgelder aus Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherung seien bisher nicht angeführt worden, da in Bezug auf das gewährte Unfalltaggeld die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in Anspruch genommen worden sei. Hinsichtlich der vom Finanzamt als steuerpflichtiger Arbeitslohn berücksichtigten Reisespesen in Höhe von 4.410,00 sFr verweise er auf das Berufungsvorbringen betreffend Einkommensteuer 2006 und beantrage, diese steuerfrei zu belassen.

Das Finanzamt legte diese Berufung (Einkommensteuer 2005) in weiterer Folge ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens durch den Unabhängigen Finanzsenat (vgl. entsprechende Schriftsätze vom 28. Juli 2008 bzw. vom 24. November 2008) legte der Bw. mit Begleitschreiben vom 26. Jänner 2009 seine Arbeitsrapporte für die Jahre 2005 und 2006 sowie von ihm erstellte Listen vor; darin seien - nach Datum geordnet - die jeweiligen Baustellen mit den für die jeweilige Montagetätigkeit ausbezahlten Spesen angeführt. Weiters führte der Bw. noch aus, dass der Spesenersatz grundsätzlich 18,00 sFr betragen habe und jeweils dann ausbezahlt worden sei, wenn außerhalb des Firmensitzes eine Montagetätigkeit ausgeführt worden sei. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen seinem Arbeitgeber und ihm betreffend Spesenersatz könne er nicht vorlegen, da in der Firma diesbezüglich keine schriftlichen Ver-

träge abgeschlossen würden; jeder Arbeitnehmer, der auf Baustellen Arbeiten zu verrichten habe, bekomme dieselben Spesenersätze ausbezahlt.

In der Folge wurde dieses Schreiben samt Beilagen der Amtspartei zur Kenntnisnahme mit der Möglichkeit übermittelt, dazu Stellung zu nehmen (vgl. entsprechendes Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Februar 2009). Das Finanzamt brachte dazu mit Schreiben vom 16. Februar 2009 Folgendes vor:

“Aus der Sicht des Finanzamtes bestehen - unter der Voraussetzung, dass der Unabhängige Finanzsenat die in der Berufungsvorentscheidung vom 15.1.2008 vertretene Rechtsansicht im Hinblick auf die steuerliche Beachtlichkeit der Spesenregelung des Schweizer Gesamtarbeitsvertrages im gegenständlichen Fall vollumfänglich teilt - keine Bedenken, Spesenersätze für auswärtige Tätigkeit in Höhe von CHF 18.-- pro Tag als nicht steuerbar im Sinne des § 26 EStG anzuerkennen, wobei die vorgelegten Arbeitsrapporte als ausreichender Nachweis angesehen werden können. Nach den Berechnungen des Berufungswerbers handelt es sich um einen Gesamtbetrag von CHF 4.428.-- im Jahr 2006 bzw. CHF 3.744.-- im Jahr 2005.

Darüber hinaus aus dem Titel „km-Gelder“ bezahlte Beträge dürften jedoch unseres Erachtens steuerlich nicht anerkannt werden, da die dafür erforderlichen Voraussetzungen (insbesondere Nachweise durch laufende Aufzeichnungen in Form eines Fahrtenbuches) nicht erfüllt sind.“

Mit Vorhalt vom 18. Februar 2009 wurde dieses Schreiben des Finanzamtes schließlich dem Bw. zur Kenntnisnahme mit der Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen, übermittelt und gleichzeitig ersucht, die geltend gemachten ausbezahlten Kilometergelder anhand eines Fahrtenbuches oder sonstiger *tauglicher, zeitnaher* Aufzeichnungen nachzuweisen sowie zu erklären, wie sich die in den vorgelegten Aufstellungen ergebenden Differenzbeträge genau errechnen und wieso einige der beruflichen Fahrten überhaupt mit dem Privat-Pkw (statt mit dem arbeitgebereigenen Fahrzeug) durchgeführt wurden.

Mit Schriftsatz vom 5. März 2009 gab der Bw. schließlich noch Folgendes an:

“Bei Arbeiten auf einigen Baustellen wurde jeweils von meinem Arbeitgeber ein km Geld zusätzlich zum Taggeld ausbezahlt.

Diese km Gelder wurden deshalb ausbezahlt, dabei die bei diesen Baustellen entstandenen Aufwendungen hinsichtlich Firmen-PKW jeweils an die Kundschaft außertourlich verrechnet werden konnten. Für meine Person hatte ich bei diesen Baustellen keine eigenen Kosten mit dem Privat Pkw zu tragen, sondern es stand jeweils für die Fahrt von der Firma bis zur Baustelle ein arbeitgebereigenes Fahrzeug zur Verfügung.

Die bei den o.a. Baustellen für meinen Arbeitgeber entstandenen Kosten, konnten in diesen Fällen an den Kunden unter dem Titel „km Geld“ verrechnet werden und wurden auch von den Kunden an meinen Arbeitgeber bezahlt. In weiterer Folge wurden diese km Gelder zusätzlich zu den Tagsätzen an die Arbeitnehmer ausbezahlt.

Die angesprochenen Nachweise (wie Fahrtenbuch) können in diesen Fällen nicht vorgelegt werden, da

betreffend Firmen-PKW keine Fahrtenbücher geführt werden und ich persönlich auch keine Aufwendungen aus diesem Titel zu tragen hatte.“

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen erwogen:

1) Unfalltaggeld (Einkommensteuer 2005):

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 stellen Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 sind auch *“dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht“*, steuerfrei.

Im Hinblick auf das in Rede stehende Unfalltaggeld kann diese Befreiungsbestimmung *nicht* zur Anwendung gelangen, weil das bezogene Unfalltaggeld kein Bezug aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, darstellt. Das gegenständliche Unfalltaggeld als Lohnentschädigung (siehe dazu zB unter <http://www.suva.ch/home/suvacare/versicherungsleistungen/geldleistungen.htm>) bzw. als Ersatz der konkreten Lohnfortzahlung des Dienstgebers ist vielmehr mit *steuerpflichtigen* Bezügen aus der österreichischen gesetzlichen Krankenversorgung vergleichbar (vgl. dazu auch Doralt¹¹, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 18 zu § 3 EStG 1988; VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169, betreffend das Taggeld der gesetzlichen liechtensteinischen Unfallversicherung; UFS 4.11.2004, RV/0127-F/03).

Im Gegensatz zum Schweizer Unfallversicherungsrecht, in das auch Nichtbetriebsunfälle einbezogen sind, kennt das (österreichische) Allgemeine Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 189/1955 idgF (ASVG), im Bereich der Unfallversicherung im Übrigen ausdrücklich nur zwei Versicherungsfälle der Gesundheitsschädigung, nämlich den (zeitlich begrenzten) Arbeitsunfall und die Berufskrankheit (vgl. dazu auch UFS 16.10.2006, RV/0039-F/04).

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der Bw. mit Schreiben vom 24. November 2008 vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert wurde, zu den obigen Überlegungen Stellung zu nehmen und auch darzulegen, welcher Versicherungsfall (Betriebsunfall, Nichtbetriebsunfall, Berufskrankheit) den gegenständlichen Unfalltaggeldzahlungen zugrunde lag. Dieses Ersuchen blieb jedoch in der Folge unbeantwortet.

Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen war somit - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - ein Erfolg zu versagen.

2) Reisespesen (Einkommensteuer 2005 und 2006):

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 nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (eintägige Dienstreise; erster Tatbestand) oder so weit von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (mehrtägige Dienstreise; zweiter Tatbestand).

Nach der für die Streitjahre geltenden Fassung des § 26 Z 4 EStG 1988 (vierter Satz) ist dann, wenn eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes *„Dienstreise“* enthält, diese Regelung anzuwenden. Damit gehen lohngestaltende Vorschriften, wie Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen, der gesetzlichen Regelung vor (vgl. Doralt⁷, EStG, Tz 59 zu § 26 EStG 1988).

Der Unabhängige Finanzsenat teilt - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen (siehe dazu auch UFS 21.11.2006, RV/0232-F/05) - die Auffassung des Finanzamtes, dass der gegenständlich vorgelegte Schweizer Landesgesamtarbeitsvertrag (LGAV) eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 darstellt, der eine eigene Regelung des Dienstreisebegriffes enthält (vgl. Art. 42 LGAV), und dieser dieselbe steuerrechtliche Wirkung entfaltet wie ein inländischer (österreichischer) Kollektivvertrag; die im gegenständlichen schweizerischen LGAV vermittelte Begünstigung findet im korrespondierenden innerstaatlichen Kollektivvertrag für Metallgewerbe (vgl. § 10 dieses Kollektivvertrages) seine Deckung (vgl. auch Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2006 vom 15. Jänner 2008).

Wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat, dürfen Reiseaufwandsentschädigungen nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Fragebeantwortungen 51 f zu § 26 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 2.1 zu § 26 EStG 1988 allgemein und Tz 7 zu § 26 Z 4 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; siehe auch UFS 21.11.2006, RV/0232-F/05) jedoch nur dann als nicht steuerbar behandelt werden, wenn diese durch einwandfreie Nachweise belegt werden. Beim Ersatz tatsächlicher Aufwendungen hat dieser Nachweis durch entsprechende Belege dem Grunde und der Höhe nach, beim Ersatz durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gleichfalls durch Belege

dem Grunde nach zu erfolgen. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist ein Nachweis dafür zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Damit ist zumindest das Datum, die Dauer, das Ziel und der Zweck *jeder einzelnen Dienstreise zeitnah* darzustellen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen. Eine nachträgliche Beweisführung kann dabei den Nachweis durch taugliche zeitnahe Aufzeichnungen nicht ersetzen. Eine Schätzung pauschaler Ersatzleistungen kommt im Übrigen nicht in Frage (vgl. zB VwGH 22.4.1992, 87/14/0192).

Im Hinblick auf den geltend gemachten Ersatz von Fahrtkosten ist zu sagen, dass bei Geltendmachung des Kilometergeldes grundsätzlich ein Fahrtenbuch fortlaufend und übersichtlich zu führen ist, um einwandfrei feststellen zu können, wie sich die gesamt gefahrenen Kilometer auf berufliche und privat veranlasste Fahrten verteilen; dieser Nachweis kann grundsätzlich auch in anderer Form durch taugliche, zeitnahe Aufzeichnungen im Rahmen der Reisekostenabrechnung erbracht werden. Notwendig ist dabei aber die zweifelsfreie und klare Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Anfangs- und Endkilometerstand), Datum, Angabe des Pkw´s und der dienstliche Zweck (vgl. Doralt, EStG⁷, § 26 Tzen 68 und 74 f und die dort zitierten VwGH-Judikate; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Fragebeantwortung 61 zu § 26 EStG 1988).

Wie oben dargelegt, hat der Bw. mit Begleitschreiben vom 26. Jänner 2009 seine Arbeitsrapporte für die Jahre 2005 und 2006 vorgelegt; damit hat er - wie gefordert - die Dauer, das Ziel und den Zweck jeder einzelnen Dienstreise samt den für die jeweilige Montagetätigkeit ausbezahlten Spesen (Taggelder) durch zeitnahe Aufstellungen nachgewiesen und waren daher nunmehr in unstrittiger Weise (vgl. dazu auch die Stellungnahme des Finanzamtes vom 16. Februar 2009) die Spesenersätze entsprechend den vorgelegten Arbeitsrapporte bzw. den mit Schreiben vom 26. Jänner 2009 vorgelegten Listen (**2005: 3.744,00 sFr bzw. 2.396,16 €; 2006: 4.428,00 sFr bzw. 2.789,64 €**) als nicht steuerbar zu behandeln. Der Unabhängige Finanzsenat erlaubt sich an dieser Stelle zu erwähnen, dass sich der Bw. damit nicht beschwert erachten kann, bestanden im konkreten Fall doch - wie bereits mit Schreiben vom 28. Juli 2008 dargelegt - zahlreiche Ungereimtheiten; so gab es unterschiedlichen Wertangaben betreffend Spesenvergütung im vorgelegten (Jahres-)Lohnausweis bzw. den monatlichen Lohnabrechnungen (Autospesen: 50,00 sFr; Reisespesen: 5.524,00 sFr; insgesamt 5.574,00 sFr) einerseits und in der Bestätigung seines Arbeitgebers vom 14. Jänner 2008 (insgesamt 5.148,00 sFr) andererseits; weiters führte der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2007 selbst aus, dass für das Jahr 2006 richtigweise von

einem Spesensatz von 15,00 sFr (statt 18,00 sFr) auszugehen sei, im Rahmen der obgenannten Bestätigung des Arbeitgebers bzw. den vorgelegten Arbeitsrapporten wird aber trotzdem von 18,00 sFr ausgegangen.

Laut Pkt. 42.4 des vorgelegten Landesgesamtarbeitsvertrages vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer bei länger dauernden Arbeiten im Ausland bzw. in der Schweiz, insofern die tägliche Heimkehr nicht möglich ist, die Spesenentschädigung individuell; nach dem Berufungsschriftsatz vom 8. November 2007 beträgt der ausbezahlte Spesensatz mit Nächtigung 40,00 sFr; der Arbeitgeber des Bw. berücksichtigt in seiner Bestätigung vom 14. Jänner 2008 jedoch 36,00 sFr.

Im Hinblick auf die geltend gemachten Kilometergelder [mit Schreiben vom 26. Jänner 2009 samt Aufstellungen und Arbeitsrapporte für 2005 und 2006 hat der Bw. vorgebracht, dass die Differenz zwischen ausbezahlter Spesen (Taggelder) laut Arbeitsrapporte und den geltend gemachten Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlte Kilometergelder betrifft (2005: 666,00 sFr; 2006: 720,00 sFr)] ist zu sagen, dass es sich bei unter dem Titel *“Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder)”* gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 als nicht steuerbar zu behandelnden Beträgen nur um solche Leistungen des Arbeitgebers handeln kann, die gesondert und mit der ausschließlichen Zweckbestimmung, **dem Arbeitnehmer Reisekosten zu ersetzen**, gezahlt werden (vgl. Doralt, EStG⁷, § 26 Tz 35; Jakom/Lenneis EStG § 26 Rz 14; siehe auch VwGH 22.9.1992, 92/14/0069).

Der Bw. hat mit Schriftsatz vom 5. März 2009 ausdrücklich erklärt, dass ihm im Zusammenhang mit jenen Dienstreisen, für die er zusätzlich zu den Tagsätzen auch Km-Gelder vom Arbeitgeber erhalten hat, keine eigenen Fahrtkosten entstanden sind bzw. dass ihm jeweils für die Fahrt von der Firma bis zur Baustelle ein arbeitgebereigenes Fahrzeug zur Verfügung gestanden ist. Da es sich somit bei den an den Bw. ausbezahlten Km-Gelder mangels eigener diesbezüglicher Kosten um keine *Reisevergütungen* bzw. um keinen *Ersatz* tatsächlicher Aufwendungen des Arbeitnehmers handelt, konnten die geltend gemachten Km-Gelder nicht als nicht steuerbar behandelt werden. Diese Beträge waren damit als Vorteil aus dem Dienstverhältnis und folgedessen als steuerpflichtiger Lohn zu beurteilen. Den gegenständlichen Berufungen war somit diesbezüglich teilweise Folge zu geben.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. März 2009