



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Mag. Harald Grassel und Helmut Schreiter, im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec, über die Berufung der Arbeitgeberin 1, vom 19. Juli 2006, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Herrn Amtsdirektor Wolfgang Schulitz und Herrn FOI Johann Schöll, vom 20. Juni 2006, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO, sowie von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004, nach der am 15. Jänner 2008 in Wien durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (außer diversen „Abfuhrdifferenzen“) festgestellt, dass an Arbeitnehmer ausgezahlte Stör- (Außerhaus-)Zulagen auch insoweit als Reiseaufwandsentschädigungen im Sinn des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 unversteuert geblieben waren, als diese Zulagen zwar nicht den Betrag von 26,40 Euro täglich, wohl aber den nach der Reisedauer berechneten anteiligen Betrag von 26,40 Euro überstiegen.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass der volle Betrag von 26,40 Euro nur bei einer Reisedauer von mehr als elf Stunden zustehe, ansonsten dürfe für jede angefangene Stunde nur ein Zwölftel dieses Betrages unversteuert gelassen werden. Auf dieser Annahme

ermittelte der Prüfer Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ).

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und nahm die Berufungsberberin mit den im Spruch genannten Festsetzungsbescheiden (auch) hinsichtlich der aus der Nachversteuerung der anteiligen Stör- (Außerhaus-)Zulagen resultierenden Abgabennachforderungen in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung führt die Berufungsberberin durch ihren Vertreter auszugsweise aus:

*„Gemäß § 26 Z 4 EStG können lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG eine von der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG abweichende Regelung des Begriffes ‘Dienstreise’ vorsehen. Ergibt sich aus einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG eine abweichende Dienstreisen-Regelung, so ist diese Regelung anzuwenden.“*

*Der im gegenständlichen Verfahren anzuwendende Kollektivvertrag für die Arbeiter in der holzverarbeitenden Industrie (im Folgenden: KV), welcher eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 5 darstellt, enthält allerdings in § 11 [Stör- (Außerhaus-) Zulage] keine von der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG abweichende Regelung des Begriffes ‘Dienstreise’, so dass in gegenständlicher Berufung eine Dienstreise vorliegt, wenn ein Arbeiter über Auftrag der ... seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt (1. Tatbestand des § 26 Z 4 EStG).*

*Gemäß § 26 Z 4 EStG darf das steuerfreie Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu EUR 26,40 pro Tag 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 iSd § 68 Abs. 5 Z 1 EStG sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.*

*§ 11 KV enthält die kollektivvertragliche Ausgestaltung der Tagesgelder und sieht in den Ziffern 1 und 3 die Bemessungsgrundlage und Höhe der Zulage vor. § 11 Z 3 leg cit sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor, Einschränkungen gibt es nur hinsichtlich der Entfernung. § 11 Z 3 leg cit ordnet an, dass für Arbeiten außerhalb der 10-km-Zone (...) der Arbeitnehmer einen Zuschlag von 31,8% erhält, wenn diese Arbeiten auch nur einen Tag dauern (...). Eine zeitliche Einschränkung ist von den Kollektivvertragspartnern auf Grund einer systematischen Interpretation des § 11 KV nicht gewollt. Dies ist dadurch ersichtlich, da die Kollektivvertragspartner in Z 6 derselben Bestimmung sehr wohl eine zeitliche Einschränkung für eine andere Gruppe von Arbeitnehmern vorsieht. Auf Grund der Beschränkung der zeitlichen Einschränkung auf eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmer und*

---

*nicht für sämtliche vom Kollektivvertrag für die Arbeiter in der holzverarbeitenden Industrie ist auf Grund der Systematik der Regelung erkennbar, dass die zeitliche Einschränkung nur für die in Z 6 leg cit genannten Arbeitnehmer Anwendung zu finden hat.*

*§ 1 VO 306/1997 ordnet an, dass wenn eine lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG (im konkreten Fall der vorerwähnte Kollektivvertrag) vorsieht, dass ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers (...) seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt, Tagesgelder (...) zu erhalten hat, diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b EStG steuerfrei sind.*

*Auf Grund des Vorerwähnten sind die an die einzelnen Arbeiter der ... ausbezahlten Stör-(Außerhaus-) Zulagen im ausmaß von bis zu EUR 26,40 pro Tag steuerfrei.*

*Des Weiteren weisen wir darauf hin, dass keine Schlussbesprechung gemäß § 149 BAO stattgefunden hat und keine Niederschrift iSd § 149 Abs. 1 BAO aufgenommen bzw. an uns oder unserem steuerlichen Vertreter übermittelt wurde.*

...

*Durch die oben erwähnte Vorgangsweise des Außenprüfers sehen wir uns in unserem Recht auf Parteiengehör verletzt, da uns die Schlussbesprechung nicht in förmlicher Weise gewährt wurde (...)."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2006 hat das Finanzamt diese Berufung abgewiesen. Sie gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt. Im Schriftsatz vom 8. September 2006 verweist die Berufungswerberin bezüglich der Begründung gegen die teilweise Nachversteuerung der Stör- (Außerhaus-)Zulagen auf die eingebrachten Berufungen und tätigt im Übrigen Aussagen zum Prüfungsablauf.

Der am 15. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, zu der die Berufungswerberin ordnungsgemäß geladen worden war, sind sowohl die Berufungswerberin als auch ihr bevollmächtigter Vertreter fern geblieben. Die Vertreter des Finanzamtes verwiesen im Wesentlichen auf die im erstinstanzlichen Verfahren ergangenen Bescheide.

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

#### **Zum Berufungspunkt „Schlussbesprechung“ und „Niederschrift“ gemäß § 149 BAO:**

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und,

---

wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlussbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Die Schlussbesprechung kann nach dessen Abs. 2 entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlussbesprechung verzichtet oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlussbesprechung erscheint.

Zweck der Schlussbesprechung ist die abschließende und zusammenfassende Erörterung der Prüfungsfeststellungen und des Prüfungsergebnisses. Sie dient auch der Wahrung des Parteiengehörs (vgl. zB Stoll, BAO Kommentar zu § 149, Band 2, Seiten 1658 bis 1662, und Ritz, BAO<sup>3</sup>, §149 Tz.2).

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa im Erkenntnis vom 11.5.2005, 2001/13/0039, darauf hingewiesen, dass allfällige Verfahrensmängel im erstinstanzlichen Verfahren nur dann zu einer Aufhebung des zweitinstanzlichen Bescheides führen können, wenn sie auf diesen, den ausschließlichen Prüfungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof bildenden zweitinstanzlichen Bescheid durchgeschlagen haben. Die Bestimmung des § 149 BAO über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltenen Schlussbesprechung stellt nämlich keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs. Ein allfälliger Mangel im erstinstanzlichen Verfahren, der darin besteht, dass eine an sich zwingend vorgesehene Schlussbesprechung nicht stattgefunden haben mag, führt per se nicht zur Rechtswidrigkeit der dieses Verfahren abschließenden Bescheide, weil es sich bei diesem Mangel ohne jeden Zweifel um einen, auch noch vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz, sanierbaren Mangel handelt. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Berufungswerberin vor Ergehen der angefochtenen Bescheide tatsächlich ausreichend Gelegenheit hatte, ihren Rechtsstandpunkt zur allein strittigen Frage darzulegen, oder nicht. Sie hatte aber jedenfalls Gelegenheit, dies in der Berufungsschrift nachzuholen. Auch nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes hätte die Berufungswerberin im Vorlageantrag die Möglichkeit zur umfassenden Meinungsäußerung gehabt. Von dieser Möglichkeit hat sie aber keinen Gebrauch mehr gemacht, sondern auf die Ausführungen in der Berufungsschrift hingewiesen. Schließlich hätte die Berufungswerberin in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat abermals Gelegenheit zur Äußerung gehabt. Dieser Verhandlung ist sie jedoch fern geblieben. Die Berufungswerberin hatte daher selbst beim behaupteten Unterbleiben einer Schlussbesprechung im gesamten Verfahren hinreichend Gelegenheit, alle ihr

---

erforderlich oder nützlich erscheinenden Vorbringen zu erstatten (vgl. dazu auch VwGH 22.2.2007, 2005/14/0111).

Die (gerügte) Mangelhaftigkeit des Verfahrens vor Ergehen der angefochtenen Bescheide bewirkt daher unter Berücksichtigung des weiteren Verfahrensganges keinesfalls die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide und berechtigt die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht zur Aufhebung dieser Bescheide.

**Zum Berufungspunkt „steuerliche Behandlung der Stör- (Außerhaus-)Zulage“:**

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht:

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

- a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.
- b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag 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.
- c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.
- d) Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden.

e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden. Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Dazu ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II 306/1997 ergangen, deren § 1 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 (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.

Die Verordnung weist sohin ausdrücklich darauf hin, dass auch Tagesgelder für Inlandsdienstreisen, auf die ein entsprechender arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, (aus verfassungsrechtlichen Gründen selbstverständlich) nur im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 unversteuert ausgezahlt werden dürfen. Es gelten daher auch für derartige Tagesgelder die allgemeinen Regeln, dass das Tagesgeld nur bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen darf, und dass, sofern eine Dienstreise länger als drei Stunden dauert, für jede angefangene Stunde ein Zwölftel dieses Betrages unversteuert ausgezahlt werden kann.

Grundsätzlich steht das volle Tagesgeld 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.

Das Gesetz sieht also eine unterschiedliche Behandlung nur hinsichtlich der Frage zu, ob das volle Tagesgeld (bei einer Dauer der Dienstreise von jeweils mehr als elf Stunden) für vierundzwanzig Stunden zusteht oder für den Kalendertag. Dieser Frage kommt aber im vorliegenden Fall keine Bedeutung zu. Im Übrigen sieht der maßgebliche Kollektivvertrag nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats entgegen der Ansicht der Berufungswerberin keine Abrechnung nach Kalendertagen vor, sondern normiert vielmehr durch Anknüpfung der Tagesgebühr an den jeweiligen Stundenlohn eine von der Dauer der Dienstreise abhängige Höhe der Stör- (Außerhaus-)Zulage.

---

Zusammenfassend vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass das gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 unversteuert ausgezahlte Tagesgeld auch in dem Falle, dass ein entsprechender arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, für jede anlässlich einer Dienstreise angefangene Stunde nur ein Zwölftel des Betrages von 26,40 Euro betragen darf.

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes entsprechen daher der Rechtslage, weshalb die dagegen gerichteten Berufungen, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen waren.

Graz, am 15. Jänner 2008