



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 4. Juli 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 6. Juni 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003, 2004 und 2005 nach der am 10. März 2009 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum 2003 bis 2005 umfassenden Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter Hinweis auf die die Vorjahre (1999 bis 2002) betreffende Berufungsentscheidung des UFS, GZ RV/1855-W/04, fest, dass für den Dienstnehmer K, welcher bei der Firma W beschäftigt war, die steuerfrei ausbezahlten Reisekosten der Nachversteuerung zu unterziehen seien.

In der oben zitierten Berufungsentscheidung wird unter anderem ausgeführt, dass es sich bei der Berufungswerberin um einen Schlossereibetrieb handeln würde. Am Firmensitz befinde sich ein Büro, von dem aus das Unternehmen geleitet werde. Eine Werkstätte sei nicht vorhanden, da die Dienstnehmer der Berufungswerberin ständig auf Montage seien und am Firmensitz keine Fertigungsarbeiten durchführen würden. Am Firmensitz befinde sich lediglich ein Raum zur Aufbewahrung von Werkzeugen. Die Berufungswerberin unterliege dem

Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe. Das Prüfungsorgan habe festgestellt, dass zwei bei der Berufungswerberin beschäftigte Dienstnehmer im Prüfungszeitraum nahezu ausschließlich bei der Firma W in G (= 15,8 Kilometer vom Firmensitz der Berufungswerberin entfernt) tätig geworden wären. Diese Firma sei daher als Mittelpunkt des dienstlichen Tätigwerdens und damit als Dienstort anzusehen. Der Aufenthalt am ständigen Dienstort stelle jedoch keine Dienstreise dar, die von der Berufungswerberin ausbezahlten Entfernungszulagen seien daher steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Die Berufungswerberin brachte im damaligen Berufungsverfahren zusammengefasst vor, dass sich aus dem Kollektivvertrag - und auch aus den Dienstzetteln - als Dienstort der Ort der Gewerbeausübung ergeben würde. Die Entsendung der Arbeiter für Montagearbeiten unterliege daher in allen Fällen der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988. Dies werde auch durch die ESt-Verordnung, BGBl II 1997/306, dargelegt. Es werde daher beantragt, die betreffenden Beträge steuerfrei zu stellen.

Dieses Begehren der Berufungswerberin wurde mit der oben zitierten Berufungsentscheidung durch den UFS einerseits damit abgewiesen, dass eine sowohl von § 26 Z 4 EStG 1988 als auch von § 1 der Dienstreiseverordnung geforderte lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 nicht vorliegen würde. Dass es sich bei einer Einzelvereinbarung zwischen einem Arbeitgeber und einem Arbeitnehmer nicht um eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne der genannten Gesetzesbestimmung handeln würde, habe der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0097, ausgesprochen. Der (Einzel)Vereinbarung, welche die Berufungswerberin mit ihren Arbeitnehmern hinsichtlich des Dienstortes im Dienstzettel getroffen habe, komme daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Andererseits wurde darauf verwiesen, dass zu prüfen sei, ob der Kollektivvertrag einen Anspruch auf Tagesgeld vermitteln würde. Im Urteil vom 7. Juni 2001, GZ 9 ObA 81/01d, habe der Oberste Gerichtshof (OGH) ausgesprochen, dass der Ausdruck "ständiger Betrieb" im Sinne des genannten Kollektivvertrages auf die konkrete Arbeitsstelle und nicht auf den Betriebsbegriff im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes (ArbVG) abstellt. Demnach sei es Zweck dieser Bestimmung (Abschnitt VIII des Kollektivvertrages), die Arbeiten an der regelmäßigen Arbeitsstelle jenen gegenüberzustellen, die ausnahmsweise und unregelmäßig außerhalb dieses Bereiches zu leisten sind. Werde jedoch ein Arbeitnehmer an der regelmäßigen Arbeitsstelle nicht (mehr) tätig sondern an einem anderen Ort, so begründe er am (anderen) Ort, wo er tatsächlich tätig werde, eine neue ständige Arbeitsstelle und somit einen neuen "ständigen Betrieb" im Sinne des Kollektivvertrages. Damit fehle es aber am Erfordernis einer "Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes" bzw. einer "anderen

Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes", so dass ein Anspruch des Arbeitnehmers auf die Ausbezahlung einer Entfernungszulage nicht bestehe.

Die beiden Arbeitnehmer hätten ihre Tätigkeit im gesamten Prüfungszeitraum - unbestritten - nicht am Firmensitz der Berufungswerberin sondern bei der Firma W in G ausgeübt. Dort sei daher im Sinne der oa. Ausführungen des OGH - denen sich die Berufungsbehörde vollinhaltlich anschließt - "ständiger Betrieb" im Sinne des genannten Kollektivvertrages, so dass ein Anspruch der beiden Arbeitnehmer auf die Ausbezahlung einer Entfernungszulage gemäß Abschnitt VIII des Kollektivvertrages nicht besteht. Da somit der Kollektivvertrag (= lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988) keinen Anspruch auf die Ausbezahlung von Tagesgeldern vermittelt und damit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 der Dienstreiseverordnung nicht vorliegen, handle es sich bei den Entfernungszulagen (Tagesgeldern), die die Berufungswerberin an ihre beiden Dienstnehmer ausbezahlt habe, nicht um Leistungen des Arbeitgebers gemäß § 26 Z 4 EStG 1988.

Auf die oben zitierte Berufungsentscheidung des UFS hinweisend folgte das Finanzamt den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass das Arbeitsverhältnis von Herrn K am 1.3.1997 begonnen habe. Als Dienstort sei Y, das sei der Sitz des Arbeitgebers, vereinbart worden. In der Folge habe Herr K Montagearbeiten an verschiedenen Orten durchgeführt. Seit 1999 habe es sich so ergeben, dass er nahezu ausschließlich bei der Firma W in G tätig sei.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gem. § 26 Zif. 4 EStG 1988 aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Zif. 1-6 EStG 1988 seien Tagesgelder, die ein Mitarbeiter aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift zu erhalten habe, steuerfrei. Als Dienstort gelte der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

Auf das Dienstverhältnis von Herrn K sei der Kollektivvertrag für die Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe anzuwenden. Abschnitt 8 des Kollektivvertrages enthalte eine Reiseregulation, die unbestrittenermaßen als eine lohngestaltende Reiseregulation gelte. Aus dieser Reiseregulation sei allerdings der Dienstort nicht unmittelbar ableitbar. Artikel 8 Abs. 1 laute: "Bei Montagearbeiten, das sind Arbeiten, die außerhalb des ständigen Betriebes (Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.), dessen Abgrenzung im Einvernehmen mit dem Betriebsrat (wo keiner besteht, mit den Arbeitnehmern) festgelegt wird, geleistet werden und ..." Die Kollektivvertragsparteien tragen dem Arbeitgeber auf, gemeinsam mit der Belegschaftsvertretung (Betriebsrat), den ständigen Betrieb festzulegen, wo keiner besteht, hat die Festlegung in Einzelvereinbarungen mit den Arbeitnehmern zu erfolgen. Die Ansicht

des Unabhängigen Finanzsenates in der bereits erwähnten Entscheidung über den Prüfungszeitraum von 1999 bis 2002, wonach Einzelvereinbarungen in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Reisevergütungen keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukomme, sei im Allgemeinen sicherlich zutreffend. Enthalte jedoch die lohngestaltende Vorschrift selbst den Auftrag an Arbeitgeber und Arbeitnehmer den ständigen Betrieb durch Einzelvereinbarung festzulegen, dann werde diese Vereinbarung zum unmittelbaren Inhalt der lohngestaltenden Vorschrift und sei auch für die Beurteilung von Reisekostenvergütungen für steuerliche Zwecke von Relevanz.

Der unabhängige Finanzsenat vertrete weiters unter Hinweis auf das Urteil des OGH vom 7.6.2001 GZ 9 ObA 81/01 die Auffassung, dass längere Tätigkeiten am selben Ort zum ständigen Betrieb würden und Entfernungszulagen für solche Tätigkeiten daher nicht steuerfrei seien. Der dem OGH zugrunde liegende Sachverhalt sei mit dem gegenständlichen überhaupt nicht vergleichbar. Der OGH hätte über einen Fall der Arbeitskräfteüberlassung zu entscheiden gehabt. Im gegenständlichen Fall gehe es unbestrittenermaßen nicht um Arbeitskräfteüberlassung, sondern um "klassische" Montagearbeiten. Der unabhängige Finanzsenat übersehe aber auch noch einen weiteren Aspekt. Alle Gerichtsinstanzen hätten mit unterschiedlichen Worten zum Ausdruck gebracht, dass der Arbeitsvertrag hinsichtlich des Arbeitsortes (einvernehmlich) geändert worden sei. Der OGH zitiere in diesem Zusammenhang das OLG wie folgt: "Es vertrat die Rechtsauffassung, dass unter "ständigem Betrieb" im Sinne des Kollektivvertrages jener Ort gemeint sei, welcher mit dem Arbeitnehmer als Arbeitsplatz vereinbart sei. Dies müsse nicht eine Produktionsstätte sein sondern könne auch ein vom sonstigen Betrieb ausgelagertes Lager oder dergleichen sein. Der Kläger sei mit seiner Zustimmung einem Dritten zur Gänze als Arbeitskraft überlassen worden, sodass sein ständiger Betrieb die Betriebsstätte der Firma B geworden sei." Der OGH führe an anderer Stelle aus: "Die Vorinstanzen haben das Arbeitsverhältnis des Klägers zutreffend als Überlassung im Sinne der § 3 Abs. 1, 4 AÜG eingestuft. Es kann auch nicht zweifelhaft sein, dass der Kläger seiner (dauernden) Überlassung ausdrücklich (§ 2 Abs. 2 AÜG) zugestimmt hat....." Noch an anderer Stelle führe der OGH aus: "Dazu wurde bereits ausgesprochen (4 OB 15/74=Arb 9204), dass der Ausdruck "ständiger Betrieb" im Sinne des genannten Kollektivvertrages (Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) auf die konkrete (vereinbarte) Arbeitsstelle und nicht auf den Betriebsbegriff im Sinne des BRG (jetzt: AbVG) abstellt..... Wenn der Überlasser und die Arbeitskraft übereingekommen sind, dass letzterer auf Dauer einem Beschäftiger zur Verfügung gestellt werde."

Die Ausführungen des OGH würden keinen anderen Schluss zulassen, als dass es zu einer Änderung des ständigen Betriebes einer ausdrücklichen Veränderung bedürfe. Nur bei diesem Verständnis sei die Reiseregulierung, wie der OGH auch sage "praktisch durchführbar". Die

Vereinbarung stellt eine klare Zäsur dar, während ein Abstellen auf die (längere) faktische Anwesenheit am selben Ort zu erheblichen Rechtsunsicherheiten führen würde, weil durch überhaupt nichts determiniert werde, ab welcher Aufenthaltsdauer ein neuer ständiger Betrieb entstehen würde.

Eine solche Vereinbarung über die Änderung des ständigen Betriebes habe es nicht gegeben und sei bis jetzt auch von niemandem behauptet worden. Herr K habe entsprechend den Anweisungen des Arbeitgebers seine Arbeiten an verschiedenen Orten, seit 1999 nahezu ausschließlich bei der Firma W, geleistet. Dass einseitige Anordnungen zweiseitige Vereinbarungen nicht ändern könnten, sei wohl unbestritten. Es sei daher davon auszugehen, dass der vereinbarte Dienstort und damit auch der ständige Betrieb in Y seien. Herr K habe daher Arbeiten außerhalb des ständigen Betriebes geleistet, sodass die Anspruchsvoraussetzungen auf Entfernungszulage nach der lohngestaltenden Reiseregulierung im Kollektivvertrag für die Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe erfüllt seien, mit der Konsequenz, dass sie aufgrund der Verordnung auch lohnsteuerfrei seien.

In der am 28. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verweist die Berufungswerberin ergänzend auf den Erlass des BMF vom 17.9.2007 zur Reisekostennovelle 2007, GZ BMF-010222/0171-VI/7/2007, der einen Auslegungsbehelf zur Reisekostennovelle (BGBl. I Nr. 45/2007) darstellen soll. Der Vertreter des Finanzamtes regte die Vertagung der Verhandlung an, um sich schriftlich hiezu äußern zu können. Gleichzeitig verzichtete die Berufungswerberin auf die neuerliche Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 26 Z 4 EStG 1988 lautet:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören 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).“

§ 1 der Verordnung zu § 26 Z 4 EStG 1988 (Reisekostenvergütung, BGBl II 1997/306) 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."

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

"Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes: Entfernungszulage:

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

Punkt 6. des Dienstzettels lautet:

"Gewöhnlicher Arbeits- (Einsatz-)Ort, erforderlichenfalls Hinweis auf wechselnde Arbeits- (Einsatz-)Orte:" handschriftlich wurde eingesetzt: *["Arbeitsort: Ybbsitz (wechselnde Einsatzorte)"]*

Die Berufungswerberin vertritt in diesem Zusammenhang die Rechtsansicht, dass dann, wenn die lohngestaltende Vorschrift selbst den Auftrag an Arbeitgeber und Arbeitnehmer enthalte, den ständigen Betrieb durch Einzelvereinbarung festzulegen, diese Vereinbarung zum unmittelbaren Inhalt der lohngestaltenden Vorschrift werde und auch für die Beurteilung von Reisekostenvergütungen für steuerliche Zwecke von Relevanz sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass der VwGH beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 20.11.1996, 96/15/0097, Folgendes ausgesprochen hat:

„Bedenken betreffend den Verstoß gegen den Gleichheitssatz durch die Regelung der Übernahme lohngestaltender Vorschriften in § 26 Z 4 EStG 1988 müssten in der Tat als begründet angesehen werden, wenn diese Vorschrift dahingehend zu verstehen wäre, dass lohngestaltende Vorschriften uneingeschränkt Fiktionen aufstellen könnten. Der VwGH vertritt daher die Auffassung, der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 kann in verfassungskonformer Auslegung nur die Bedeutung beigemessen werden, dass lohngestaltende Vorschriften - für steuerliche Zwecke - eine Dienstreise nicht anders festlegen können als durch das Abstellen auf das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes, dass sie aber einzelne Merkmale des in § 26 Z 4 EStG 1988 festgelegten Dienstreisebegriffes, so etwa das Erfordernis des Arbeitgeberauftrages, modifizieren können.“

Auch wenn die Berufungswerberin sowohl nach Auskunft der Wirtschafts- als auch der Arbeiterkammer auf Grund des Kollektivvertrages offensichtlich zur Auszahlung der Tagesgelder aus arbeitsrechtlicher Sicht verpflichtet war, bedeutet das nicht gleichzeitig, dass

die Tagesgelder steuerrechtlich zwingend als steuerfrei zu behandeln sind. Es ist der Berufungswerberin nicht darin Recht zu geben, wenn sie vermeint, den Dienstort des in Rede stehenden Dienstnehmers für eine günstige steuerliche Folgewirkung fiktiv so festlegen zu können, dass von dem in Rede stehenden Dienstnehmer steuerliche Begünstigungen auf Dauer in Anspruch genommen werden können.

Was die Ausführungen über den Dienstort in der Berufung betrifft, so ist zu berücksichtigen, dass das Vorliegen einer Dienstreise voraussetzt, 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 und die dort zitierte Judikatur).

In dem von der Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung zitierten Erlass des BMF vom 17.9.2007 zur Reisekostennovelle 2007, GZ BMF-010222/0171-VI/7/2007, heißt es unter dem Punkt „Allgemeines“ unter anderem, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, den vierten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 ("Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.") mit Wirkung 31. Dezember 2007 als verfassungswidrig aufgehoben habe.

Ebenso sei 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 aufgehoben worden. Auf Grund der aufgehobenen Bestimmungen hätten Tagesgelder im Rahmen des § 26 Z 4 EStG 1988 auch dann als nicht steuerbarer Kostenersatz an Arbeitnehmer ausgezahlt werden können, wenn nach den allgemeinen Vorschriften der Einsatzort bereits einen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellte. Ebenso hätten Fahrtkostenersätze, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise gezahlt wurden, nicht steuerbar ausgezahlt werden können. Die diesbezüglichen Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien 2002 seien für Lohnzahlungszeiträume bis 31. Dezember 2007 weiterhin anzuwenden. Nach Punkt 4. seien unter der Voraussetzung, dass die Tagesgelder auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift bzw. einer entsprechenden Verpflichtung des Arbeitgebers ausgezahlt werden, durch den Arbeitgeber ausgezahlte Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 b EStG 1988 ab 1.1.2008 steuerfrei. Der Vertreter des Finanzamtes beantragte, sich schriftlich hiezu äußern zu können, woraufhin die mündliche Berufungsverhandlung vertagt wurde. Gleichzeitig

verzichtete die Berufungswerberin auf die Fortführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt räumte in dieser Stellungnahme vom 11.3.2009 ein, dass der gegenständliche Streitzeitraum 2003 bis 2005 zwar von diesem Erlass betroffen wäre, verwies allerdings darauf, dass der UFS in der oben bereits zitierten Berufungsentscheidung RV/1855-W/04 unter Bezugnahme auf ein Urteil des OGH vom 7.6.2001, GZ 9 ObA 81/01d zum Schluss gekommen sei, dass für die seit Jahren bei der Firma W in G tätigen Arbeitnehmer der Berufungswerberin nach dem Kollektivvertrag kein Anspruch auf die Auszahlung von Tagesgeldern bestehen würde. Wenn nun die maßgebliche lohngestaltende Vorschrift nach den Ausführungen des UFS keinen Anspruch auf die Ausbezahlung von Tagesgeldern vermitteln würde, sei auch der von der Berufungswerberin erwähnte Erlass zur Reisekostennovelle 2007 nicht anwendbar.

Die Berufungswerberin führte daraufhin in ihrem Schreiben vom 27.3.2009 aus, dass sich der Geschäftsführer der Berufungswerberin diesbezüglich sowohl bei der zuständigen Arbeiterkammer als auch bei der Wirtschaftskammer erkundigt habe, ob dies wirklich auszuzahlen sei. Beide Seiten hätten ihm dies bestätigt. Hätte die Verpflichtung auf Basis des Kollektivvertrages zur Zahlung des Tagesgeldes nicht bestanden, hätte die Berufungswerberin diese auch nicht ausbezahlt. Die Berufungswerberin hätte durch die Auszahlung der Tagesgelder keinen Vorteil gehabt. Es scheine so, dass die Interessensvertreter der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber die kollektivvertraglichen Bestimmungen anders auslegen würden, als das Finanzamt und der UFS. Der Unternehmer als Dienstgeber stehe somit zwischen den Fronten und müsse die Folgen des unterschiedlichen Rechtsmeinungen trage, was nach Meinung der Berufungswerberin in großem Maße ungerechtfertigt sei. Aus der weiteren Entwicklung der gesetzlichen Rechtslage sei ersichtlich, dass die steuerfreie Auszahlung von Tagesgeldern insbesondere bei Baustellen- und Montagetätigkeiten politisch gewollt sei.

Der Unabhängige Finanzsenat ist als weisungsungebundene Behörde, im Gegensatz zum Finanzamt, an die Erlässe des BMF mangels normativen Charakters, nicht gebunden. Unabhängig von dem vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 11.3.2009 relevierten Umstand, ob die Berufungswerberin zur Auszahlung der Tagesgelder nach der gegenständlich anzuwendenden lohngestaltenden Vorschrift verpflichtet war oder nicht, ist den oben zitierten anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen eine zwingende Steuerfreiheit von auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift zu bezahlenden Reisekostenersätzen nicht zu entnehmen (vgl. VfGH 22.6.2006, G 147/05, wonach derartige Reisekosten privilegiert ausbezahlt werden konnten und nicht mussten). Auch der VwGH geht davon aus, dass eine steuerfreie

Behandlung derartiger Reisekostenersätze dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen würde (vgl das bereits oben zitierte Erkenntnis vom 20.11.1996, 96/15/0097, sowie das nach Ergehen der Reisekostenverordnung ergangene Erkenntnis des VfGH vom 9.12.2004, 2000/14/0048). Schlussendlich hat der VfGH den vierten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 und die Verordnung des BMF betreffend Reiskostenvergütungen gem. § 26 Z 4 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6, BGBl II 1997/306, mit Ablauf des 31.12.2007 aufgehoben, weil es gegen den Gleichheitssatz verstößt, dass Reisekostenersätze, die in lohngestaltenden Vorschriften vorgesehen sind, ohne Bindung an den gesetzlichen Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 steuerfrei, und damit im Ergebnis steuerlich privilegiert, ausbezahlt werden konnten.

Der UFS vertritt daher der oben zitierten Judikatur folgend die Ansicht, dass Reisekostenersätze auf Grund der Verletzung derzeit geltender steuerrechtlicher Grundsätze nicht auf Dauer steuerfrei ausgezahlt werden können.

Graz, am 29. April 2009