



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1687-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vertreten durch B., vom 8. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 25. April 2002, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer (Nachforderung)	1998 – 2001	73.138,--	5.315,15
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Gutschrift)	1998 – 2001	- 36.880,--	- 2.680,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Gutschrift)	1998 - 2001	- 3.903,33	- 283,67

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 31.12.2001 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan Folgendes fest:

Herr C. sei ab 1.7.1997 Arbeitnehmer der Berufungswerberin. Als Arbeitsort sei der Standort des Unternehmens in D. vereinbart worden. Das Unternehmen habe sich jedoch vorbehalten, ihn bei Bedarf auch zeitweilig in E. einzusetzen. Für seine Fahrten nach E. erhalte er von der Firma ein Taggeld. Da auf Grund des Kollektivvertrages für die Angestellten im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe das Tagesgeld jeweils vor Antritt der Reise zu vereinbaren sei, könne eine Steuerfreiheit nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der Legaldefinition gewährt werden. Die bisher steuerfrei ausbezahlten Diäten für die Fahrten nach E. seien daher ab dem 183. Tag Lohnsteuer-, DB- und DZ-pflichtig. Das Erhebungsorgan errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Lohnsteuer von € 5.315,15, an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen von € 578,55 und an DZ von € 49,05.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und schrieb der Rechtsmittelwerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. April 2002 die vorhin genannten Beträge zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde vom bevollmächtigten Vertreter berufen. Der Dienstnehmer C. sei Angestellter auf Grund seines Vertrages und nicht auf Grund seiner Tätigkeit. Demzufolge sei der Kollektivvertrag für Arbeiter des Metallgewerbes heranzuziehen. Aus dem Wortlaut der Verordnung BGBl II 1997/306 gehe hervor, dass Tagegelder nur insoweit steuerfrei bleiben könnten, als der Arbeitnehmer Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift habe. Damit würden zwei Gruppen von Arbeitnehmern geschaffen: Arbeitnehmer, für die es einen Kollektivvertrag gebe und Arbeitnehmer, die keinem Kollektivvertrag unterliegen würden. Wenn nun kein Kollektivvertrag existiere, könne auch eine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden. Eine Betriebsvereinbarung sei aber nur möglich, wenn ein Betriebsrat existiere. In Betrieben unter fünf Dienstnehmern könne überhaupt kein Betriebsrat etabliert werden. In der Folge sei es auch unmöglich, eine Betriebsvereinbarung abzuschließen. Eine steuerfreie Zahlung von Reisekosten sei dann an diese Personen nur im Rahmen der Legaldefinition möglich. Die Regelung der Reisekosten im § 26 EStG und in der Verordnung BGBl II 1997/306 sei gleichheits- und damit verfassungswidrig. Dienstgeberbeitrag für im Ausland tätige Personen:

Wenn nach § 41 Abs. 1 zweiter Satz FLAG der Dienstgeberbeitrag auch zu zahlen sei, wenn der Dienstnehmer ins Ausland entsendet werde, ohne zu prüfen, ob in den anderen EU-Ländern ebenfalls ähnliche Abgaben (oder Mindestlöhne) zu zahlen seien, verstöße der Gesetzgeber damit gegen das Diskriminierungsverbot

der Europäischen Union. Beantragt wird, jenen Teil des Gehalts, das auf die Tätigkeit im Ausland entfalle, aus der DB-Pflicht auszuscheiden.

Steuerfreiheit auf Grund des Kollektivvertrages:

Sehe eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG vor, dass ein Dienstnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden könne, Tagegelder zu erhalten habe, seien diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Gemäß Punkt VIII Z 4 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zum 1.1.2001 gebühre bei Montagearbeiten, wenn die Beschäftigung eine Nächtigung außer Haus erfordere, eine Entfernungszulage in Höhe von S 426,--. Damit sei im Kollektivvertrag der Begriff der Dienstreise hinreichend definiert. Ob zum Schutz des Arbeitnehmers eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden sei oder nicht, sei in diesem Zusammenhang völlig bedeutungslos. Selbstverständlich sei bei der Berufungswerberin mit sämtlichen Dienstnehmern eine Vereinbarung über die zu zahlenden Tagessätze getroffen worden. Auch wenn man den Kollektivvertrag für Angestellte heranziehe, seien der Reisebegriff und die Reiseaufwandsentschädigung ident. Wenn die Finanzbehörde die Steuerpflicht der Reisekosten damit begründe, dass die Entschädigung der Reisekosten nicht bei jedem Reiseantritt gesondert schriftlich vereinbart worden sei, lege sie das Gesetz denkunmöglich aus. Diese Bestimmung diene dem Schutz der Dienstnehmer und habe mit der Definition des Begriffes "Dienstreise" im Kollektivvertrag überhaupt nichts zu tun. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Reisekosten auf Grundlage des Kollektivvertrages seien gegeben.

In einem Nachtrag zur Berufung, datiert mit 17.5.2002, führte der bevollmächtigte Vertreter ergänzend aus, dass der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer hafte. Voraussetzung dafür sei, dass die gesetzlichen Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer klar und verständlich seien. Die gesetzlichen Grundlagen für die Berechnung der Lohnsteuer seien derart unübersichtlich geworden (besonders im Bereich der Reisekosten), dass eine Haftung des Arbeitgebers nicht mehr gerechtfertigt erscheine. Auch bei bestem Wissen und Gewissen sei es unmöglich geworden, die Lohnsteuer von einem Durchschnittsmitarbeiter immer richtig zu berechnen. Der Haftungstatbestand greife in das Eigentumsrecht des Arbeitgebers ein und sei bei der derzeitigen Art der Besteuerung verfassungswidrig.

Mit Schreiben vom 30.1.2002 (richtig: 2003), eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 31. Jänner 2003, beantragte der bevollmächtigte Vertreter eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In einem weiteren Nachtrag vom 3. Juni 2003 führte der bevollmächtigte Vertreter aus, dass Dienstgeber im Bundesgebiet, die in Österreich Dienstnehmer beschäftigen würden, die auf Grund der Verordnung den Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit eines anderen EU-Staates unterliegen würden und somit auch von einem allfälligen österreichischen Familienbeihilfen(leistungs-)anspruch schon prinzipiell ausgeschlossen seien, für diese Dienstnehmer keinen Dienstgeberbeitrag abzuführen hätten (VO 1408/71). Der Dienstnehmer F. unterliege der Sozialversicherung in Deutschland, daher beantrage er den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1998 – 2001 in Höhe von € 3.258,74 gutzuschreiben (Bemessungsgrundlagen: 1998: S 210.000,--, 1999: S 284.600,--, 2000: S 231.000,-- und 2001: S 270.872,--, zusammen S 996.472,--).

Mit Schreiben vom 18. September 2003 forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin auf, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Da die steuerliche Behandlung der Auslandsreisekosten für den Arbeitnehmer C. strittig ist, wollen die Reiserechnungen des Genannten betreffend die Kalenderjahre 1998 bis 2001 in Ablichtung vorgelegt werden.

Ob Herr C. dem Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe oder dem für Angestellte des Metallgewerbes unterlegen ist, spielt im vorliegenden Fall keine Rolle, da beide Kollektivverträge eine Vereinbarung fordern. Im erstgenannten KV ist die Beschäftigung im Ausland in Punkt 18 des VIII. Abschnittes wie folgt geregelt:

"Die Bedingungen für die Beschäftigung im Ausland, insbesondere die Festsetzung der Entfernungszulagen, Regelung der Heimfahrt sowie die Regelung über zu treffende Maßnahmen bei Erkrankung, Unfall oder Tod sind jeweils rechtzeitig schriftlich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu vereinbaren."

Im KV für Angestellte des Metallgewerbes ist der Punkt Dienstreisen in das Ausland in § 10 Abs. 5 geregelt und hat folgenden Wortlaut:

"Dienstreisen in das Ausland bedürfen einer ausdrücklichen Bewilligung des Arbeitgebers. Die Entschädigung der Reisekosten und des Reiseaufwandes ist jeweils vor Antritt der Dienstreise besonders zu vereinbaren."

Die Höhe der Reiseaufwandsentschädigung bzw. Entfernungszulage für

Inlandsdienstreisen ist in beiden Kollektivverträgen gleich.

Die mit C. abgeschlossenen Reisekostenvereinbarungen für Auslandsreisen, den Prüfungszeitraum betreffend, wollen ebenfalls in Fotokopie vorgelegt werden.

Im Nachtrag zur Berufung vom 3.6.2003 wird die Gutschrift des Dienstgeberbeitrages 1998 bis 2001 für den Dienstnehmer F. beantragt ohne dass ein Nachweis, wonach dieser Dienstnehmer der Sozialversicherung in Deutschland unterliegt, vorgelegt wurde.

In der Berufung wird schließlich die Rückzahlung des Dienstgeberbeitrages hinsichtlich jenes Teiles des Gehaltes beantragt, das auf die Tätigkeit im Ausland entfällt. Diesbezüglich wolle die Berufungswerberin den (die) betroffenen Arbeitnehmer und den begehrten Betrag bekannt geben.

Dazu teilte der bevollmächtigte Vertreter im Schreiben vom 30. September 2003 mit, dass sämtliche Reisekostenabrechnungen bereits bei der Lohnsteuerprüfung vorgelegt worden seien. Seiner Ansicht nach sei es nicht egal, ob Herr C. dem Kollektivvertrag für Angestellte oder für Arbeiter unterliege. Bei Arbeitern sei die Auslandsreise schriftlich zu vereinbaren, bei Angestellten genüge auch eine mündliche Vereinbarung. Die Lohnsteuerfreiheit für die Reisekosten sei nicht gewährt worden, weil keine schriftlichen Vereinbarungen im Sinne des Kollektivvertrages für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe vorgelegen seien. Mündliche Vereinbarungen hätten selbstverständlich bestanden, denn wären Reisekosten entgegen dieser Vereinbarung nicht ausbezahlt worden, hätte sich der Dienstnehmer sicherlich beschwert. F. wohne in Deutschland. Eine Bestätigung der Technikerkrankenkasse über die Krankenversicherung in Deutschland liege bei. In Österreich werde diesem Arbeitnehmer keine Sozialversicherung abgezogen.

Durch die Änderung der Vollziehungspraxis zum Dienstgeberbeitrag BMSG vom 27.1.2003 werde die vom Berufungswerber kritisierte Doppelerhebung des Dienstgeberbeitrages beseitigt und es entfalle dieser Berufungspunkt.

In einem weiteren Vorhalt vom 8. Oktober 2003 führte der Unabhängige Finanzsenat aus, dass dieser auf Grund der Berufung zu beurteilen habe, ob bzw. inwieweit die Auslandsreisekosten des Herrn C. in den Kalenderjahren 1999 bis 2001 steuerpflichtig sind. Wie im Vorhalt vom 18.9.2003 ersucht, sind die Reiserechnungen des vorhin Genannten betreffend die Kalenderjahre 1998 bis 2001 in Ablichtung vorzulegen, weil sie dem UFS bisher noch nicht gezeigt wurden. Weiters wurde gefragt, worin die mündliche Vereinbarung hinsichtlich der Bezahlung von Auslandsreisekosten besteht.

Darauf ging der bevollmächtigte Vertreter im Schreiben vom 22. Oktober 2003 nicht ein. Mit einem weiteren Schreiben vom 1. März 2005 legte er ein Schreiben der Techniker Krankenkasse bei, aus dem ersichtlich ist, dass der Rechtsmittelwerberin die deutschen Sozialversicherungsbeiträge für F. für die Zeit 1996 bis 2003 nachverrechnet wurden. Was den Einschreiter bei der steuerlichen Behandlung der Reisekosten unendlich störe sei die seiner Ansicht nach verfassungsmäßig nicht gedeckte Bevorzugung jener Dienstnehmer, die das Glück haben würden, einem Kollektivvertrag zu unterliegen, der die Reisekosten großzügig regle. Allen jenen, die in Branchen tätig seien, die vielleicht gar keinen Kollektivvertrag aufweisen könnten, werde bei völlig identen Voraussetzungen die Steuerfreiheit verwehrt. Die mündliche Vereinbarung hinsichtlich der Bezahlung der Auslandsreisekosten bestehe darin, dass die Dienstnehmer bei Auslandsreisen auf Kostenersätze in Höhe der Reisegebührevorschrift für Bundesbedienstete Anspruch und auch ausbezahlt erhalten hätten.

Aus dem beiliegenden Schreiben der Techniker Krankenkasse München vom 8. Juni 2004 geht folgendes hervor: Nachdem Herr F. sowohl in Deutschland als auch in Österreich beschäftigt sei, seien Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung aus beiden Beschäftigungsverhältnissen für die Kalenderjahre 1996 bis 2003 an die Techniker Krankenkasse zu entrichten.

In Beantwortung eines weiteren Vorhaltes des UFS vom 9. Juni 2005 teilte der bevollmächtigte Vertreter mit Schreiben vom 4. Juli 2005 ergänzend mit, dass Herr C. zwar Angestellter sei, aber dem Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe unterliege. Im Kollektivvertrag sei unter VIII die Entfernungszulage geregelt. Diese betrage bei einer Abwesenheit von mehr als 11 Stunden und wenn eine Nächtigung außer Haus erforderlich sei, täglich S 416,--. Diese Bestimmung sei nicht eingeschränkt auf das Inland, sondern gelte als Mindeststandard auch für das Ausland. Die Reiserechnungen des Herrn C. der Jahre 1998 bis 2001 seien einige hundert Seiten stark und seien anlässlich der Lohnsteuerprüfung lückenlos dem Prüfer vorgelegt worden, der diese nicht beanstandet habe. Die Einschreiterin würde sich wünschen, dass der Unabhängige Finanzsenat auch diese verfassungsrechtlich bedenkliche Bestimmung aufgreife. Sein Frust hinsichtlich der derzeitigen Regelung, bei der bei völlig identen sachlichen Voraussetzungen sich höchst unterschiedliche steuerliche Folgen ergeben würden, sei jedoch sehr groß.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden dem Finanzamt die diversen Vorhalte und Vorhaltsbeantwortungen zur Stellungnahme übermittelt. Mit Schreiben vom 9.

Februar 2006 wurde mitgeteilt, dass keine Einwendungen dagegen vorgebracht werden.

In dem Schriftsatz vom 10. Oktober 2006 zog der bevollmächtigte Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung und mit Schreiben vom 18. Oktober 2006 denjenigen auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück, weshalb nach § 282 Abs. 1 BAO die Entscheidung über die Berufung namens des Berufungssenates dem Referenten obliegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nachdem der Berufungspunkt "Dienstgeberbeitrag für im Ausland tätige Personen" in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2003 zurückgenommen wurde, sind nur mehr zwei Punkte strittig:

1. Steuerpflicht der an Herrn C. ausbezahlten Tagesgelder für die Fahrten nach München ab dem 183 Tag und
2. Einbeziehung der Bezüge von Herrn F. in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Zu 1. Steuerpflicht der Tagesgelder für die Fahrten nach München ab dem 183. Tag:

Nach § 26 Einkommensteuergesetz 1988 gehören bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verschiedene Leistungen des Arbeitgebers nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Ziffer 4 dieser Vorschrift betrifft Reisekosten und lautet in der Fassung BGBl. 818/1993:

"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."

Dazu wurde noch die auf § 26 Z 4 EStG gestützte Reisekostenverordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II 306/1997 erlassen. Diese hat folgenden Wortlaut:

" § 1. 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 Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05, V 111/05 und G 12/06, V 7/06 die oben fett dargestellten Teile des Gesetzestextes sowie die Verordnung BGBl. II 306/1997 als verfassungswidrig aufgehoben. Gemäß Artikel 140 B-VG ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des hier nicht vorliegenden Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Der VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes einschließlich der darauf basierenden Verordnung mit dem Ablauf des 31. Dezember 2007 begrenzt, weshalb alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte nach der Gesetzeslage vor der Aufhebung zu beurteilen sind.

Hinsichtlich der Abgabepflicht von Tagesgeldern für Auslandsdienstreisen gilt für alle Steuerpflichtigen die Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG. Bei einer Dienstreise, bei der der Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann (2. Tatbestand), ist davon auszugehen, dass der Arbeitsort (Einsatzort) erst nach einem Zeitraum von sechs Monaten analog zu § 26 Abs. 2 BAO zum Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Ab dem siebenten Monat gezahlte Tagesgelder sind daher steuerpflichtig.

Neben der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG ist im Prüfungszeitraum auch die oben angeführte Verordnung BGBl. II. Nr. 306/1997 zu beachten. Sieht danach 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.

Liegt eine Regelung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliegt die Dienstreise somit keiner zeitlichen Begrenzung, sodass die für die Dienstreise nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind. Tagesgelder bleiben in diesem Fall ohne zeitliche Beschränkung (also über 5 bzw. 15 Tage oder 6 Monate hinausgehend) steuerfrei. Aus dem Wortlaut der Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 geht hervor, dass Tagesgelder aber nur insoweit steuerfrei bleiben können, als der Arbeitnehmer Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift hat. Eine Aufstockung auf die Sätze des § 26 Z 4 EStG ist nur dann bzw. so lange möglich, als gleichzeitig die Voraussetzungen für eine Dienstreise nach der Legaldefinition gegeben sind.

Der Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe, der laut Berufungswerberin hier maßgeblich ist, regelt im Abschnitt VIII, unter Z 18 ausdrücklich die Ansprüche bei einer "Beschäftigung im Ausland". Im Gegensatz zu Dienstreisen im Inland sieht der genannte Kollektivvertrag bei einem Auslandseinsatz keine konkreten Tagesgelder vor. Vielmehr sind die Bedingungen für die Beschäftigung im Ausland, insbesondere die Festsetzung der Entfernungszulagen (= Tagesgelder) usw. rechtzeitig schriftlich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu vereinbaren. Dies würde auch für Dienstreisen in das Ausland gelten, falls der Kollektivvertrag für Angestellte des Metallgewerbes zur Anwendung kommen sollte. Mangels eines verpflichtenden kollektivvertraglichen Anspruches auf ein bestimmtes Tagesgeld kann in beiden Fällen bei Dienstreisen ins Ausland eine Steuerfreiheit der Tagesgelder nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der Legaldefinition gewährt werden (Steuerfreiheit bis zur Höhe der Auslandssätze der Bundesbediensteten für 5 bzw. 15 Tage bzw. im konkreten Fall für 6 Monate je Einsatzort). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20.11.1996, 96/15/0097 ausgeführt, dass Vereinbarungen zwischen einem Arbeitgeber und einem

Arbeitnehmer weder Kollektivverträge noch Betriebsvereinbarungen sind. Solche Sondervereinbarungen sind nicht als lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG zu qualifizieren. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen von E. Müller im SWK-Sonderheft – Reisekosten in der Praxis, September 2005, Seiten 65 und 70 verwiesen. Außerdem hat der Verfassungsgerichtshof in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 22. Juni 2006 Bedenken dahin geäußert, dass die im § 26 Z 4 EStG und in der dazu ergangenen Verordnung gewählte Rechtstechnik, nämlich den Inhalt lohngestaltender Vorschriften zum unmittelbaren Gesetzesinhalt zu machen, dem rechtsstaatlichen Prinzip zuwiderläuft. Diese Technik hätte zur Folge, dass der Umfang der Steuerschuld, anders als es Art. 18 B-VG und § 5 F-VG 1948 fordern, sich nicht auf Grund des Gesetzes ergibt, sondern zur Disposition von Kollektivvertragspartnern, von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder gar von Vereinen steht, der Gesetzesinhalt somit letztlich von den Normadressaten bestimmt werden kann. Würde man der Auffassung der Rechtsmittelwerberin zustimmen, könnte eine mündliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, wie dies Abschnitt VIII, Z 18 des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe bei "Beschäftigung im Ausland" fordert, über den Umfang der Steuerschuld absprechen. Einer solchen Meinung kann keinesfalls gefolgt werden, weil sie unzweifelhaft dem rechtsstaatlichen Prinzip widerspricht. Die vom Finanzamt ausgesprochene Steuer- und Beitragspflicht der Tagesgelder ab dem 183 Tag in E. ist somit aus mehreren Gründen gesetzlich gedeckt.

Zu den Berufungsausführungen, wonach wenn kein Kollektivvertrag existiere, auch eine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden könne, wird noch bemerkt, dass diese Meinung insoweit zu korrigieren ist, als nach § 68 Abs. 5 Z 5 und Z 6 EStG als lohngestaltende Vorschriften nur Betriebsvereinbarungen angesehen werden können, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind, und Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite geschlossen wurden.

Im ersteren Fall verlangt § 68 Abs. 5 Z 5 EStG eine besondere kollektivvertragliche Ermächtigung zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung. Diese liegt nur dann vor, wenn entweder die Regelung des Begriffes der Dienstreise oder die Festlegung der Höhe der Tagesgelder ausdrücklich einer Betriebsvereinbarung überlassen wird.

Soweit bereits im Kollektivvertrag der Begriff der Dienstreise und die Höhe der dabei zu leistenden Ersätze geregelt werden, bleibt für eine besondere Betriebsvereinbarung im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 5 EStG kein Raum.

Hauptanwendungsfall für den zweiten Fall (§ 68 Abs. 5 Z 6 EStG) sind mangels kollektivvertraglicher Arbeitgebervertretungen in der Praxis die Vereine. Beide Fälle haben im vorliegenden Fall keine Bedeutung.

Die Bestimmungen über die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sind nicht verfassungswidrig, wie der VfGH in seinen Erkenntnissen vom 15.12.1976, G 21, 22/76 und vom 27.1.1997, B 151ff/75 festgestellt hat. Sollte der Arbeitgeber Zweifel haben, ob eine Zahlung an den Arbeitnehmer lohnsteuerpflichtig ist oder nicht, hat er gemäß § 90 EStG die Möglichkeit, beim Finanzamt der Betriebsstätte eine Auskunft einzuholen, wobei seitens der Behörde Auskunftspflicht besteht.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zu 2 Einbeziehung der Bezüge von Herrn F. in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Den Dienstgeberbeitrag haben nach § 41 Abs. 1 FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Der Beitrag des Dienstgebers ist gemäß § 41 Abs. 3 FLAG von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage), wobei bestimmte im § 41 Abs. 4 FLAG genannte Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage gehören.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die folgenden Jahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds ist europarechtlich ein Sozialbeitrag, auf den die Verordnung (EWG) 1408/71 Anwendung findet. Diese Verordnung, die im Verhältnis zu den EWR-Staaten und der Schweiz unmittelbar anzuwenden ist, räumt bei grenzüberschreitender Erwerbstätigkeit in der Regel

nur einem Staat ein Recht ein, Sozialversicherungsbeiträge zu erheben. Wenn daher nach der zitierten EWG-Verordnung nicht die österreichischen, sondern die Rechtsvorschriften eines anderen Staates zur Anwendung kommen, dann ist – ungeachtet der innerstaatlichen Anknüpfung im Familienlastenausgleichsgesetz (Beschäftigung im Inland einschließlich der Entsendung ins Ausland) – kein Dienstgeberbeitrag zu zahlen bzw. ein bezahlter Dienstgeberbeitrag rückzuerstatten. Welches Recht bei gleichzeitigen Beschäftigungen eines Arbeitnehmers in mehreren Mitgliedsstaaten der Europäischen Union anzuwenden ist, regelt die obzitierte EWG-Verordnung. Danach unterliegt eine nicht im internationalen Verkehrswesen tätige Person ausschließlich den Rechtsvorschriften des Mitgliedsstaates, in dessen Gebiet sie wohnt, wenn sie ihre Tätigkeit zum Teil im Gebiet dieses Staates ausübt (Art. 14 Ziffer 2 Buchstabe b i) EWG-VO 1408/71). Bei Vorliegen mehrerer Beschäftigungsverhältnisse wird daher auf die gesamte Berufstätigkeit der Person abgestellt und nicht separat auf jedes Beschäftigungsverhältnis. Damit soll die unerwünschte gleichzeitige Anwendung mehrerer Rechtsordnungen vermieden werden (EuGH – Az. 73/72). Nachdem Herr F. sowohl in Deutschland als auch in Österreich beschäftigt ist und in Deutschland seinen Wohnsitz hat, besteht die alleinige Vorschreibung der Sozialversicherungsbeiträge durch die Techniker Krankenkasse in E. zu Recht. Daraus folgt, dass in Österreich von seinen Löhnen kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds zu leisten ist. Die bisherige Nachforderung an Dienstgeberbeitrag von € 578,55 vermindert sich folglich um den beantragten Betrag von € 3.258,74. Dies führt zu einer Gutschrift an DB von € 2,680,19.

Hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist auf die Information der Wirtschaftskammer Österreich vom 16. März 2006 zu verweisen, wonach der Wortlaut des § 122 Abs. 7 WKG hinsichtlich des uneingeschränkten Verweises auf die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG als KU 2-Bemessungsgrundlage eindeutig ist und im Hinblick auf die unmittelbare Anwendbarkeit und die Vorrangwirkung des Gemeinschaftsrechtes kein Zweifel an der Berücksichtigung einer EU-konformen Auslegung besteht. Somit besteht auch keine Pflicht zur Leistung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, wenn auf die Arbeitslöhne – wie im vorliegenden Fall - die österreichischen Rechtsvorschriften über die soziale Sicherheit nicht zur Anwendung kommen. Somit vermindert sich auch die bisherige Nachforderung an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 49,05 um € 332,72, was zu einer Gutschrift an DZ von € 283,67 führt. Die Minderung um € 332,72 = S 4.578,33 errechnet sich wie folgt: S 210.000,-- x 0,48 % =

$S\ 1.008,-- + S\ 284.600,-- \times 0,48\ \% = S\ 1.366,08$, $S\ 231.000,-- \times 0,45\ \% =$
 $S\ 1.039,50$ plus $S\ 270.872,-- \times 0,43\ \% = S\ 1.164,75$, zusammen $S\ 4.578,33$.

Insoweit war dem Rechtsmittel ein Erfolg beschieden.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 24. Oktober 2006