

Bericht

des Finanzausschusses

über den Antrag 220/A der Abgeordneten Gabriele Tamandl, Kai Jan Krainer, Kolleginnen und Kollegen betreffend ein Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz geändert werden – (Reisekosten-Novelle 2007 – RK-Novelle 2007)

Die Abgeordneten Gabriele **Tamandl**, Kai Jan **Krainer**, Kolleginnen und Kollegen haben den gegenständlichen Initiativantrag am 03. Mai 2007 im Nationalrat eingebracht und wie folgt begründet:

„I. Allgemeiner Teil:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22.06.2006, G 147/05 ua, V 111/05 ua, den vierten Satz des § 26 Z 4 („Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“) mit Wirkung 31. 12. 2007 als verfassungswidrig aufgehoben. Ebenso wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 aufgehoben. Auf Grund der aufgehobenen Bestimmungen konnten Tagesgelder im Rahmen des § 26 Z 4 EStG auch dann als steuerfreier Kostenersatz an Arbeitnehmer ausgezahlt werden, wenn nach den allgemeinen Vorschriften der Einsatzort bereits einen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt. Ebenso konnten Fahrtkostenersätze, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift vorliegenden Dienstreise gezahlt werden, steuerfrei ausgezahlt werden.

Der völlige Verzicht auf eine verfassungskonforme Neuregelung würde für Arbeitnehmer und Arbeitgeber bestimmter Branchen eine völlige Veränderung des historisch entwickelten Entlohnungssystems darstellen und erhebliche (teilweise nicht verkraftbare) Nettolohneinbußen bzw. Mehrbelastungen im Bereich des Personalaufwandes darstellen und damit auch den Wirtschaftsstandort hinsichtlich dieser Branchen gefährden.

Die vorliegende Neuregelung soll eine verfassungskonforme Regelung für Tagesgelder und Fahrtkostenersätze im Zusammenhang mit Dienstreisen herstellen und baut auf folgender Systematik auf:

- Tagesgelder im Ausmaß der Sätze des § 26 Z 4, die auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vom Arbeitgeber gezahlt werden müssen, bleiben bei Vorliegen bestimmter Tatbestände gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuer- und beitragsfrei. Damit werden im Wesentlichen diese Tagesgelder, die vom Arbeitgeber auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gezahlt werden müssen, wie bisher behandelt.
- Beruflich veranlasste Fahrtkosten stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind Werbungskosten allgemeiner Art, die allerdings im Falle von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsatzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Soweit sie nicht Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte betreffen und daher mit dem Verkehrsabsatzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten sind, können vom Arbeitgeber bezahlte Fahrtkostenvergütungen im Rahmen des § 26 steuerfrei belassen werden. In § 26 Z 4 wird eine Abgrenzung aufgenommen, wann im Zusammenhang mit Dienstreisen von Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung auszugehen ist.

- Im § 26 Z 4 lit. b und lit. d soll das Tagesgeld unabhängig vom Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift stets nach Kalendertagen abgerechnet werden können. Im § 26 Z 4 lit. d soll aus Vereinfachungsgründen für Auslandsreisen derselbe Stundenteiler wie für Inlandsreisen gelten.
- Alle anderen Regelungen zur Berücksichtigung von Reisekosten als Kostenersätze (§ 26 Z 4), bleiben unverändert; dem Erkenntnis des VfGH entsprechend entfällt die Anknüpfung an eine lohngestaltende Vorschrift. Die Bestimmungen über Reisekosten als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5) oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 9) bleiben ebenfalls unverändert. Die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dazu findet daher weiter Anwendung.

Ausgehend von der bisherigen Kostenstruktur wird die Regelung insgesamt aufkommensneutral sein.

II. Besonderer Teil:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988):

Zu Z 1 (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988):

Anders als bei Kostenersätzen gemäß § 26, die einem strengen Aufwandsprinzip unterliegen, steht es dem Gesetzgeber frei, Bezugsbestandteile für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern und bestimmte Tatbestände steuerfrei zu behandeln. Die steuerfreie Behandlung von Tagesgeldern für

- Außendiensttätigkeit,
- Fahrttätigkeit,
- Baustellen- und Montagetätigkeit,
- Arbeitskräfteüberlassung oder
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

ist sachlich gerechtfertigt, weil mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen. Sofern daher Reisekostenersätze in Form von Tagesgeldern nicht bereits nach § 26 Z 4 nicht steuerbar sind, können sie gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei belassen werden.

Neben diesen pauschalen Aufwandsentschädigungen berücksichtigt § 3 Abs. 1 Z 16b die mit den angeführten Tätigkeiten verbundene "Reiseerschwerms" sowie Mobilitätsanreize.

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind

- das Vorliegen einer der angeführten Tätigkeiten und
- die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung dieser Reiseaufwandsentschädigungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. Kann ein Kollektivvertrag wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles auf der Arbeitgeberseite nicht abgeschlossen werden, besteht gem. § 68 Abs. 5 Z 6 die Möglichkeit, eine Betriebsvereinbarung abzuschließen, die ebenfalls verpflichtenden Charakter hat. Nur in jenen Fällen, in denen auf Grund einer zu geringen Dienstnehmeranzahl eine Betriebsvereinbarung nicht abgeschlossen werden kann, besteht aus Gründen der Gleichbehandlung die Möglichkeit, eine bindende Vereinbarung mit allen Dienstnehmern oder bestimmten Gruppen von Dienstnehmern abzuschließen.

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder richtet sich nach § 26 Z 4. Es sind dieselben Stundenteiler anzuwenden, davon abweichende Stundenteiler sind nicht zulässig. Diese Obergrenze wurde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung den Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 angepasst, weil dadurch eine permanente Prüfung, ob ein Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 oder eine steuerfreie Reiseaufwandsentschädigung vorliegt, nicht erforderlich ist. Ebenso werden diese steuerfreien Bezüge am Lohnzettel in einer Summe mit Reisekostenersätzen nach § 26 Z 4 auszuweisen sein. Die Lohnkontenverordnung ist diesbezüglich zu ergänzen.

Abgesehen von der Anpassung des Stundenteilers bei Auslandsreisen an jene für Inlandsreisen und der Möglichkeit der Kalendertagsabrechnung bleiben alle Regelungen zum Tagesgeld als Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 sowie als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5) oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 9) unverändert. Insoweit findet zu Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 weiterhin die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Anwendung, wonach nach einer bestimmten Dauer einer Dienstreise an einem Ort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht (5 oder 15 Tagen).

Zahlt der Arbeitgeber Reisekostenersätze oder Reiseaufwandsentschädigungen, die niedriger als die zulässigen Beträge gemäß § 26 Z 4 sind, kann der Arbeitnehmer wie bisher bei Vorliegen einer „Reise“

Differenzwerbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 geltend machen. Zahlt der Arbeitgeber steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b im Sinne der bisherigen Durchzahlerregelung (das heißt, für arbeitsfreie Tage, für die der Arbeitnehmer auf Dienstreise ist) und macht der Arbeitnehmer Werbungskosten für Familienheimfahrten geltend, dann sind diese Aufwendungen für Familienheimfahrten um die steuerfreien Bezüge gemäß § 20 Abs. 2 zu kürzen.

Zu den einzelnen Tatbeständen:

Außendiensttätigkeit

Der Begriff Außendiensttätigkeit impliziert, dass es sich um Tätigkeiten außerhalb des ständigen Arbeitsortes handelt, somit auch außerhalb eines Betriebsgeländes auf dem ein Dienstnehmer üblicherweise tätig ist. Darunter fallen alle Arten von Kundenbesuchen, Serviceleistungen beim Kunden, Tätigkeiten von Amtsorganen (Betriebsprüfer, Exekutoren usw.). Ebenso darunter fallen bspw. Patrouillendienste, Streifengänge, Kontrolltätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes.

Fahrttätigkeit

Auch hier handelt es sich ausschließlich um Fahrttätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebsgeländes. Darunter fallen insbesondere alle Transportfahrten sowie Tätigkeiten im Linienverkehr wie Buschauffeur, Lokführer, Zugbegleiter.

Baustellen- und Montagetätigkeit

Dieser Begriff umfasst die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. Übergabe fertiger Anlagen. Ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) fällt nicht unter diesen Tatbestand.

Arbeitskräfteüberlassung

Abgestellt wird auf ein Tätigwerden nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz. Auf Grund der Besonderheit dieser Beschäftigungsverhältnisse wurde ein eigener Tatbestand aufgenommen.

Vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

Dieser Tatbestand stellt auf ein Tätigwerden an einem festen Einsatzort (Einsatzgebiet) ab. Tagesgelder bleiben in diesem Zusammenhang auf Grund des vorübergehenden Einsatzes steuerfrei. Der Begriff „vorübergehend“ ist nicht schematisch nach einem bestimmten Zeitmaß auszulegen – wenngleich dieses nicht völlig außer Acht gelassen werden darf – sondern funktional. Eine vorübergehende Tätigkeit liegt zB vor, wenn Bedienstete zu Ausbildungszwecken vorübergehend an einen Schulungsort entsendet werden (zB Ausbildungskurse von Polizeibediensteten). Vorübergehend ist aber auch die Springertätigkeit von Postbediensteten an anderen Postämtern oder das aushilfsweise Tätigwerden in anderen Bankfilialen. Eine Versetzung schließt ein vorübergehendes Tätigwerden aus.

Für die Tatbestände Außendiensttätigkeit, Fahrttätigkeit, Baustellen- und Montagetätigkeit sowie Arbeitskräfteüberlassung gibt es hinsichtlich der Dauer der Gewährung eines steuerfreien Taggeldes keine Beschränkung. Bei Vorliegen der Verpflichtung der Zahlung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift kann z.B. für eine Fahrttätigkeit auf Dauer steuerfreies Taggeld gezahlt werden. Bei der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde wird die zeitliche Einschränkung durch den gesetzlichen Ausdruck „vorübergehend“ vorgegeben.

Zur Vermeidung missbräuchlicher Ausweitungen steuer- und beitragsfreier Reiseaufwandsentschädigungen zu Lasten des steuer- und beitragspflichtigen Entgelts wurde klarstellend in das Gesetz aufgenommen, dass derartige "Gehaltsumwandlungen" nicht zu steuer- und beitragsfreien Bezügen führen können. Eine derartige nicht begünstigte Gehaltsumwandlung würde auch dann vorliegen, wenn Reiseaufwandsentschädigungen im Verhältnis zum "laufenden Entgelt" überdurchschnittlich erhöht werden. Keine Gehaltsumwandlung liegt vor, wenn Tagesgelder neu vereinbart werden und gleichzeitig bestehende Lohnansprüche (inklusive der üblichen Lohnerhöhungen) unverändert bleiben.

Zu Z 2 (§ 26 Z 4 EStG 1988):

Wird der Arbeitnehmer zur Dienstverrichtung an einen Einsatzort entsendet, der so weit von seinem ständigen Wohnort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr zu diesem nicht zugemutet werden kann (das wird in der Regel bei einer Entfernung von 120 Kilometer der Fall sein), können Fahrtkosten vom Einsatzort zum ständigen Wohnort für den Aufenthalt am ständigen Wohnort während arbeitsfreier Tage steuerfrei ausgezahlt werden. Diese Fahrtkosten dürfen höchstens wöchentlich gezahlt werden; auch ein Dekadensystem fällt unter diese Regelung. Dies entspricht den Werbungskosten für Familienheimfahrten, die jedoch mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt sind (siehe § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e). Da der Arbeitnehmer an den Auftrag des Arbeitgebers gebunden ist und nicht frei darüber disponieren kann, entfällt diese Begrenzung in § 26 Z 4. Bisher wurden diese Fahrten nur dann steuerfrei behandelt, wenn ein Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift gegeben war. Dem Erkenntnis des VfGH und dem Werbungskostencharakter von Fahrtkosten folgend, soll die Bindung an einen derartigen Anspruch wegfallen.

Fahrtkosten stellen nach dem Erkenntnis des VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073 keine spezifischen Reisekosten dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Arbeit zu berücksichtigen, die allerdings im Falle von Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsatzbetrag bzw. das Pendlerpauschale abgegolten werden. Zur Abgrenzung im Fall der angeordneten Reise zu einem Einsatzort wird eine Regelung ins Gesetz aufgenommen, die der bisherigen Auslegung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 707) zur "Legaldefinition" der Dienstreise angepasst ist. Wird der Arbeitnehmer zu einem neuen Einsatzort zugeteilt oder entsendet und hat dies vorübergehenden Charakter, dann sollen für den ersten Kalendermonat in dem der Arbeitnehmer zu diesem Einsatzort von der Wohnung fährt, Fahrtkosten steuerfrei ausgezahlt werden können. Allerdings steht für diese Fahrten kein Pendlerpauschale zu. Für den Folgemonat liegen Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte vor, die mit dem Verkehrsabsatzbetrag und bei Überwiegen mit dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Allfällige Fahrtkostenersätze sind in diesem Monat steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Beispiel:

Ein Bankangestellter wird für die Zeit von 23. Februar bis 20. April einer anderen Bankfiliale für aus-hilfsweise Tätigkeiten dienstzugeteilt. Für den Monat Februar steht ihm das Pendlerpauschale für Fahrten von der Wohnung zu seiner ständigen Arbeitsstätte zu. Für die Fahrten vom 23. Februar bis 31. März ist ein ausgezahltes Kilometergeld für Fahrten von der Wohnung zum neuen Einsatzort steuerfrei (im März steht ihm kein Pendlerpauschale zu). Für den Monat April steht ihm das Pendlerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und neuem Einsatzort zu, allfällige Fahrtkostenersätze (Kilometergelder) zum Einsatzort sind steuerpflichtig.

Urlaube oder Krankenstände unterbrechen den Beobachtungszeitraum nicht.

Die Aliquotierung der Tagesgelder für Inlands- und Auslandsreisen wird gleichgestellt. Damit wird eine wesentliche Verwaltungsvereinfachung erreicht.

Zu Z 3 (§ 67 Abs. 2 EStG 1988):

Die Bestimmung, wonach steuerfreie Bezüge keinen Einfluss auf die Sechstelregelung des § 67 Abs. 2 haben sollen, hat teilweise klarstellenden Charakter und entspricht im Wesentlichen der Verwaltungspraxis und den Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002. Die Aufnahme von Tagesgeldern in den § 3 erfordert diese gesetzliche Klarstellung. Steuerfreie Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a sollen das Jahressechstel erhöhen, weil es sich hier um keine punktuelle Steuerbefreiung, sondern um die Steuerfreistellung des Gesamtentgeltes handelt. Die auf derartige Einkünfte entfallenden sonstigen Bezüge (insbesondere 13. und 14. Bezug) bleiben nach der derzeitigen Verwaltungspraxis dann steuerfrei, wenn sie während der Zeit der begünstigten Auslandstätigkeit zu zahlen sind. An dieser Verwaltungspraxis soll sich nichts ändern.

Zu Z 4 (§ 124b Z 140 EStG 1988):

Die Regelung des § 26 Z 4 lit. a letzter Satz wurde für die Bau- und Montagetätigkeit nicht übernommen, weil für diesen Bereich von ständig wechselnden Einsatzorten ausgegangen wurde und deswegen kollektivvertragliche Regelungen bestehen, die einen Kilometergeld-Ersatz für die Dauer der Tätigkeit auf der Bau- oder Montagestelle vorsehen. Im Hinblick auf die umfangreichen kollektivvertraglichen Umstellungsmaßnahmen sowie die ins Auge gefasste Steuerreform 2010 wird eine entsprechende Übergangsfrist bis 31. Dezember 2009 eingeräumt.

Zu Artikel 2 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994):**Zu § 13 Abs. 2 UStG 1994:**

Es handelt sich um eine Folgeänderung im Hinblick darauf, dass bestimmte Tagesgelder nunmehr nach § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 lohnsteuerfrei sein können (siehe Art. 1 Z 1). Diese Tagesgelder zählten bisher nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und waren daher vorsteuerabzugsberechtigt. Durch die nunmehrige Gesetzesänderung soll diese Berechtigung unverändert erhalten bleiben.

Zu Artikel 3 (Änderung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes):

Siehe dazu Begründung zu Artikel 1.“

Der Finanzausschuss hat den gegenständlichen Initiativantrag in seiner Sitzung am 24. Mai 2007 in Verhandlung genommen. An der Debatte beteiligten sich außer der Berichterstatterin der Abgeordnete Mag. Bruno **Rossmann** und der Staatssekretär im Bundesministerium für Finanzen Dr. Christoph **Matznetter**.

Im Zuge der Debatte haben die Abgeordneten Dkfm. Dr. Günter **Stummvoll** und Kai Jan **Krainer** einen Abänderungsantrag eingebracht, der einer redaktionellen Richtigstellung in Art. 1 Z 2 § 26 Z 4 dient.

Bei der Abstimmung wurde der Gesetzentwurf unter Berücksichtigung des oben erwähnten Abänderungsantrages mit Stimmenmehrheit angenommen.

Als Ergebnis seiner Beratungen stellt der Finanzausschuss somit den **Antrag**, der Nationalrat wolle dem **angeschlossenen Gesetzentwurf** die verfassungsmäßige Zustimmung erteilen.

Wien, 2007 05 24

Gabriele Tamandl

Berichterstatterin

Dkfm. Dr. Günter Stummvoll

Obmann