

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag sowie die fachkundigen Laienrichter Johann Möslinger und Mag. Josef Griesmayr in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Karl Bruckner & Partner Steuerberater Inhaber Karl Grossek e.U., Wiener Straße 28/Stiege/2, 3130 Herzogenburg, und Dr. Christian Lind, Domgasse 2, 3100 St.Pölten, über die Beschwerde vom 29. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 14. November 2016 betreffend Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2010, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2011, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2012, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2013, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2014, Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2015, Festsetzung Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2015 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2015 sowie die Beschwerde vom 2.6.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes *****1***** vom 4.5.2017 betreffend Haftungsbescheid / Lohnsteuer 2016, Festsetzung Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2016 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2016 Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. März 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Elisabeth Ebner zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide Haftung Lohnsteuer für die Jahre 2010, 2011, 2014 bis 2016, Festsetzung Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010, 2014 und 2016 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010, 2014 und 2016 bleiben unverändert.

Die Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2012 und 2013 werden wie folgt abgeändert:

Haftung für Lohnsteuer 2012: € 55.284,14 (angefochtener Bescheid: € 55.516,78)

Haftung für Lohnsteuer 2013: € 46.332,25 (angefochtener Bescheid: € 46.937,00)

Die Bescheide betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013 sowie 2015 werden wie folgt abgeändert:

Jahr	2011
------	------

Bemessungsgrundlage	€ 1.526.012,57
Dienstgeberbeitrag	€ 68.670,57
bisher festgesetzt	€ 68.414,93
Nachforderung	255,64
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 6.104,05
bisher festgesetzt	€ 6.081,35
Nachforderung	€ 22,70
Jahr	2012
Bemessungsgrundlage	€ 1.467.751,93
Dienstgeberbeitrag	€ 66.048,84
bisher festgesetzt	€ 65.594,49
Nachforderung	€ 454,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.871,01
bisher festgesetzt	€ 5.830,58
Nachforderung	€ 40,43
Jahr	2013
Bemessungsgrundlage	€ 1.306.431,60
Dienstgeberbeitrag	€ 58.789,42
bisher festgesetzt	€ 58.852,37
Gutschrift	€ 62,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.225,73
bisher festgesetzt	€ 5.231,32
Gutschrift	€ 5,59

Jahr	2015
Bemessungsgrundlage	€ 1.466.524,17
Dienstgeberbeitrag	€ 65.993,59
bisher festgesetzt	€ 65.814,18
Nachforderung	€ 15,53
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.866,10
bisher festgesetzt	€ 5.850,57
Nachforderung	€ 15,53

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand im Jahr 2016 durch das Finanzamt ***1*** (im Folgenden: Finanzamt) eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 2010 bis 2015 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Abzugssteuer (§ 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall EStG 1988) statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden (vgl. den Bericht vom 14.11.2016 zu AB.Nr. ***2***):

1. Die "****3*** lfd" wäre DB/DZ-frei abgerechnet worden - da kein Befreiungstatbestand vorliegen würde, wären diese Beiträge vorzuschreiben.

Weiters wäre 6% Lohnsteuer einbehalten worden - es wäre jedoch der laufende Monatstarif zu verwenden – die Differenz (6/36%) wird nachverrechnet

Es ergab sich aus dieser Feststellung eine Nachforderung an Lohnsteuer für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2011 in Höhe von € 644,40 sowie an Dienstgeberbeitrag von € 96,66 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von € 8,60.

2. Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes

Sachverhalt:

Die am ***4***1984 gegründete Gesellschaft hätte nach mehreren Übersiedlungen nunmehr den Sitz in der ***5***, ***6***. Mit den ausgeübten Gewerben der Schlosserei und des Gas- und Wasserleitungsinstallationsgewerbes würden die Beschäftigungsverhältnisse unter den KV Eisen- und Metallgewerbe fallen. Der darin eingeräumten Vereinbarungsmächtigung wäre 1999 die Möglichkeit eine Betriebsvereinbarung zu schließen genutzt worden. Mit der Betriebsvereinbarung wäre unter anderem festgelegt worden, dass ***7*** als Dienstort gilt und für sämtliche auswärtige Tätigkeiten außerhalb des Stadtgebiets von ***7*** eine Nächtigung angeordnet ist. Die mit Beschäftigungsverhältnissen erstellten Dienstzettel wären entsprechend abgefasst worden.

Bei der Arbeitgeberin wären bereits mehrmals Lohnsteuer- bzw. GPLA-Prüfungen vorgenommen worden. Aus den Berichten darüber wie auch den im Zuge des gegenständlichen Prüfverfahrens mehrfach vorgebrachten Stellungnahmen würde hervorgehen, dass die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Aufwands- bzw. Reisekostenersätze stets Prüfgegenstand und zumindest fraglich gewesen wären. Wenngleich die Abrechnungen als zweifelhaft befunden worden waren, wären jedoch bei den Vorprüfungen keine nennenswerten Feststellungen diesbezüglich getroffen worden.

Im Rahmen des abgabenbehördlichen Prüfverfahrens wäre festgestellt worden, dass das Unternehmen mit mehreren Auftraggebern durchgehend Geschäftsbeziehungen unterhält. Aus den vorgelegten und für die Überprüfung zur Verfügung gestellten Unterlagen sowie den abgegebenen Sachverhaltsdarstellungen würde hervorgehen, dass mit diesen Geschäftsbeziehungen oftmals überwiegend Leistungen verbunden wären. Mit den Aufträgen wären im Regelfall längerfristige bis sogar dauerhafte Einsätze von Mitarbeitern bei den Auftraggebern verbunden. Teilweise wäre sogar feststellbar, dass Mitarbeiter ab dem ersten Arbeitstag ununterbrochen bei Auftraggebern tätig gewesen wären und offenbar am eigentlichen Betriebssitz noch nie tätig geworden wären/werden. Anhand von verfügbaren Erhebungsergebnissen und eingeholter Sachverhaltsdarstellungen wäre festzustellen, dass die Mitarbeiter, welche langfristig bzw. dauerhaft bei Kunden im Einsatz sind, im Regelfall in den Geschäftsbetrieb gleich oder zumindest ähnlich den eigenen Mitarbeitern des Kunden eingegliedert wären. Beispielsweise würden die Mitarbeiter der Bf. über keine eigenen Personalräumlichkeiten oder gesonderte Einrichtungen verfügen. In vielen Fällen bzw. sogar im Regelfall würde ihnen auch die Infrastruktur des Auftraggebers für die Ausübung der Tätigkeit zur Verfügung stehen. Die Verwendung eigener Betriebsmittel bzw. Materialien liege, wenn überhaupt, nur in geringfügigem Ausmaß vor. Den Mitarbeitern wären auf Grundlage der Betriebsvereinbarung für die auswärtigen Tätigkeiten Reisekostenersätze (Entfernungszulage, Nächtigungsgebühren, Fahrtkosten) steuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt worden.

Rechtliche Überlegungen:

§ 3 Abs. 1 Z. 16b EStG würde die Reisekosten und die Voraussetzungen für deren Steuerfreiheit

regeln, § 26 Abs. 4 EStG würde die Bestimmungen für nicht steuerbare Aufwandsersatzteile enthalten.

Entscheidung OGH GZ 9 ObA 81/01 d und UFS RV/0464-G/06.

Rechtliche Würdigung:

Die im Rahmen des abgabenbehördlichen Prüfverfahrens festgestellte Art der Tätigkeitsausübung für die Dauergeschäftspartner mit den überwiegend verbundenen Leistungsinhalten wäre als Personalgestellung anzusehen. Die im § 3 Abs. 1 Z. 16b EStG für die Steuerfreiheit genannten Voraussetzungen der Baustellen- und Montage Tätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers bzw. der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde würden daher nicht vorliegen. Der Rechtslage wie auch der mittlerweile auch vorliegenden Rechtsprechung folgend, würden die Reisekostenersätze daher sowohl steuer- als auch sozialversicherungspflichtige Bezugsbestandteile darstellen.

Hinsichtlich jener Mitarbeiter, welche ab dem ersten Tag dauerhaft beim Kunden zum Einsatz kamen/kommen (siehe Feststellung "Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes" ab 1.Tag), wäre dies unmittelbar ab dem ersten Arbeitstag, hinsichtlich derer, welche an wechselnden Einsatzorten tätig werden (siehe Feststellung "Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes") spätestens nach einer Einsatzzeit von 6 Monaten.

Die Darstellung der mit der rechtlichen Würdigung verbundenen Auswirkungen wäre der in weiterer Folge zu den einzelnen Dienstnehmern getroffenen Feststellungen zu entnehmen. Konkret wurde im Prüfbericht für sieben namentlich genannte Dienstnehmer Lohnsteuern, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag deswegen als Nachforderungen ausgewiesen, weil diese ab dem ersten Tag dauerhaft beim Kunden zum Einsatz gekommen wären/kommen.

Für 26 ebenfalls namentlich angeführte Dienstnehmer der Bf. wurden Lohnsteuern, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag deswegen als Nachforderungen ausgewiesen, weil diese an wechselnden Einsatzorten tätig geworden wären und zwar nach einer Einsatzzeit von 6 Monaten an einem Einsatzort.

3. Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ

Für die private Nutzung des arbeitgebereigenen KFZ ***8*** (zB für Heimfahrten zum Wohnsitz des DN) durch ***9*** wäre ein Sachbezug in der Lohnverrechnung zu erfassen – dies werde nachverrechnet.

Diesbezüglich wurde für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2015 eine Nachforderung von Lohnsteuer in Höhe von € 4.698,00, an Dienstgeberbeitrag von € 587,25 und ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 52,20 ausgewiesen.

Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 14.11.2016 wurden dem Prüfungsbericht vom 14.11.2016 entsprechend gegen die Bf. gemäß § 82 EStG 1988 Haftungsbescheide in folgender Höhe erlassen:

Jahr	Betrag
2010	€ 25.245,71
2011	€ 64.187,71
2012	€ 55.516,78
2013	€ 46.937,00
2014	€ 57.799,52
2015	€ 54.266,24

Ebenfalls am 14.11.2016 wurden vom Finanzamt für die Jahre 2010 bis 2015 gegenüber der Bf. die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag wie folgt festgesetzt:

Jahr	Art	Bemessungsgrundlage	festgesetzt	bisher festgesetzt	Nachforderung
2010	Dienstgeberbeitrag	1.212.944,22 €	54.672,49 €	51.886,92 €	2.785,57 €
	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag		4.859,76 €	4.612,15 €	247,61 €
2011	Dienstgeberbeitrag	1.520.331,77 €	68.414,93 €	61.671,91 €	6.743,02 €
	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag		6.081,35 €	5.481,95 €	599,40 €
2012	Dienstgeberbeitrag	1.457.655,33 €	65.594,49 €	59.795,68 €	5.798,81

	Zuschlag zum Dienstgeber- beitrag		5.830,58 €	5.315,15 €	515,43 €
2013	Dienstgeber- beitrag	1.307.830,44 €	58.852,37 €	54.100,23 €	4.752,14 €
	Zuschlag zum Dienstgeber- beitrag		5.231,33 €	4.808,90 €	422,42 €
2014	Dienstgeber- beitrag	1.455.665,33 €	65.504,94 €	60.306,27 €	5.198,67 €
	Zuschlag zum Dienstgeber- beitrag		5.822,63 €	5.360,55 €	462,08 €
2015	Dienstgeber- beitrag	1.462.537,33 €	65.814,18 €	60.654,58 €	5.159,60 €
	Zuschlag zum Dienstgeber- beitrag		5.850,57 €	5.391,94 €	458,63 €

In der Begründung all dieser angeführten Bescheide wurde auf den Bericht vom 14.11.2016 verwiesen.

Mit persönlich dem Finanzamt am 14.12.2016 überreichten Schriftsatz vom 14.12.2016 wurde von der Bf. ersucht die Frist zur Einbringung von Beschwerden gegen u.a. gegen die angeführten Lohnsteuerhaftungsbescheide, Dienstgeberbeitragsbescheide sowie Bescheide über den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2015 jeweils vom 14.11.2016 bis 6.2.2017 zu verlängern.

Mit Schreiben vom 3.2.2017, das beim Finanzamt am 3.2.2017 eingelangt ist, wurde um nochmalige Verlängerung der Frist zur Einbringung von Beschwerden bis 29.3.2017 ersucht.

Diesem Ansuchen wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 20.2.2017 stattgegeben.

Mit Schreiben vom 24.3.2017, beim Finanzamt eingelangt am 29.3.2017, wurde schließlich Beschwerde gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide, Dienstgeberbeitragsbescheide sowie Bescheide über den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2015 jeweils vom 14.11.2016 erhoben.

Die Beschwerde richtet sich gegen sämtliche Feststellungen, die im Zuge der durchgeführten GPLA für die Jahre 2010 bis 2015 getroffen wurden, mit Ausnahme der Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ des Dienstnehmers ***9*** sowie betreffend die Feststellung „***3*** lfd“.

In der Beschwerde wurde beantragt die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass nur die steuerlichen Auswirkungen jener anerkannten Prüfungsfeststellungen Eingang finden sollen, die in der Beschwerdeschrift genannt sind (siehe den Vorabsatz).

In dieser Beschwerde, die sehr umfangreich ist (39 Seiten), wurde zusammengefasst folgendes Vorbringen als Begründung erstattet:

Die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungen des GPLA-Prüfers würden die Auszahlungen von Aufwandsersatz für Reisekosten (Reiseaufwandsentschädigungen) betreffen, die aufgrund des Kollektivvertrages für das eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe an die Dienstnehmer zwingend arbeitsrechtlich gewährt hätten müssen.

Die Bf. würde hinsichtlich der Beschäftigung aller Arbeiter dem Kollektivvertrag für die Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe unterliegen. Die Bf. verfüge für Lüftungstechnik, Heizungstechnik, Gas- und Sanitärtechnik sowie Metalltechnik für Metall- und Maschinenbau über Gewerbeberechtigungen.

Die Geschäftsfelder der Bf. würden in der Übernahme von Aufträgen zur Herstellung, Montage, Service und Wartung von Industrieanlagen und Stahlbauten für die Industrie, der Gas- und Sanitärtechnik (Installationsgewerbe) und des gesamten Rohrleitungsbaus der Industrie sowie im Wasserleitungsbau bestehen.

Die Bf. wäre berechtigt und zertifiziert alle Prüfungen von Rohrleitungen und Rohrleitungssystemen durchzuführen.

Die Bf. führe auch Nebentätigkeiten, die im Zusammenhang mit den angeführten Geschäftsfeldern stünden, wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung an den errichteten Anlagen durch.

Im Anlagenbau würde es häufig in der Natur der Sache liegen, dass die Leistungen zur Herstellung, des Services und der Reparatur dieser Anlagen vor Ort in den Industriegeländen der Auftraggeber durchgeführt werden müssten.

Die Bf. verfüge am Standort ***5*** in ***7*** über eine eigene große Werkstatt, die mit einem Hallenkran zum Heben von Lasten von mehreren Tonnen sowie mit Großmaschinen (wie zB einer Drehmaschine) ausgestattet wäre.

Zum Teil würde die Vorfertigung von Teilen der bei den Kunden herzustellenden Anlagen wie auch Reparaturen in dieser Werkstatt erfolgen. Darüber hinaus verfüge die Bf. über ein Waren- und Materiallager.

Bei der Bf. seien sehr gut ausgebildete Installateure und Schlosser für den Gas-, Wasserleitungs-, Rohrleitungs- und Heizungsbau beschäftigt. Die gute Ausbildung wäre auch deswegen geboten um das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko gering zu halten.

Die von der Bf. errichteten/reparierten Rohrleitungen würden einer Qualitätskontrolle vor der Abnahme durch den Kunden unterzogen. Auch sei die Bf. zertifiziert, um die gesetzlich vorgeschriebenen Überprüfungen von Gasleitungen oder anderen Rohrleitungen durchzuführen. Solche Berechtigungen hätten die Auftraggeber nicht. Die Bf. wäre verpflichtet, für die aufgrund der erteilten Aufträge erstellten Werke die Gewährleistung zu übernehmen. Bei Mängeln werde die Bf. zur Haftung herangezogen.

Die Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung) wäre nicht Gegenstand des Unternehmens der Bf. Dies sei auch im Rahmen der GPLA bis zum Ende der Schlussbesprechung verneint worden.

Die im Prüfbericht zitierte UFS-Entscheidung (UFS 29.4.2009, RV/0464-G/06) wäre aufgrund eines anders gelagerten Sachverhaltes nicht einschlägig und sei zudem zur alten Rechtslage bis 31.12.2007 ergangen. Zur neuen Rechtslage (§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) würde es keine Rechtsprechung geben. Diese Bestimmung würde für Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes keine zeitliche Befristung für die einkommensteuerfreie Auszahlung von Reiseaufwandsentschädigungen vorsehen, wenn sie aufgrund lohngestaltender Vorschriften zwingend an die Dienstnehmer zu zahlen sind.

Auch die vom UFS zitierte Entscheidung des OGH wäre von keiner Relevanz, weil in diesem Fall der Dienstgeber und der Dienstnehmer ausdrücklich die Verlegung des Dienstortes zum Betrieb des dauernden Einsatzes vereinbart hätten.

Der anzuwendende Kollektivvertrag und die aufgrund dieses Kollektivvertrages zwischen dem Betriebsrat und der Bf. abgeschlossene Betriebsvereinbarung über die Abgrenzung und Festlegung des ständigen Betriebes würden eine lohngestaltende Vorschrift iS des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 darstellen.

Mitarbeiter der Bf. hätten Arbeiten außerhalb des ständigen Betriebes (Anmerkung: damit ist der Standort ***5*** gemeint) geleistet und zwar die Montage, Demontage, Erhaltung oder Reparatur von Anlagen jeglicher Art. Diese Arbeiten wären stets unter Anleitung, Anweisung

und Aufsicht der Geschäftsführung der Bf. erfolgt. Die Kunden wären nicht berechtigt gewesen, Anleitungen oder Anweisungen an die Mitarbeiter der Bf. zu geben oder diese zu beaufsichtigen.

Zwischen der Schlussbesprechung und der Verfassung und Zustellung der angefochtenen Bescheide und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung wäre eine Änderung der Lohnsteuerrichtlinien im Begutachtungsentwurf veröffentlicht und zwar wäre eine Randziffer 738a eingefügt worden, die folgenden Inhalt hätte:

„Handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht um eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers, sondern um eine Arbeitskräfteüberlassung, können keine Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 unter diesem Tatbestand steuerfrei ausbezahlt werden. Kommt in diesen Fällen der Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung nicht zur Anwendung, können Reiseaufwandsentschädigungen gegebenenfalls nur unter dem Tatbestand der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde steuerfrei ausbezahlt werden (siehe Rz 740f).

Beispiel:

Ein Mitarbeiter eines Elekrounternehmens, welches beispielsweise dem Kollektivvertrag Metallgewerbe unterliegt, kommt "dauerhaft" als Betriebselektriker in einem anderen Unternehmen zum Einsatz.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt handelt es sich nicht um eine Baustellen- oder Montagetätigkeit, sondern um eine Art Arbeitskräfteüberlassung.

Reiseaufwandsentschädigungen sind daher nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b dritter Teilstich EStG 1988 (Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers) steuerfrei.“

Die in dieser Randziffer der Lohnsteuerrichtlinien enthaltenen Aussagen würden mit dem EStG nicht im Einklang stehen. Werden als Reiseaufwandsentschädigungen Tages- und Nächtigungsgelder aufgrund einer verpflichtenden lohngestaltenden Vorschrift für Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz gezahlt, wären diese Reiseaufwandsentschädigungen bis zur Höhe der sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträgen nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes steuerfrei, unabhängig davon welcher Kollektivvertrag nach dem Arbeitsverfassungsgesetz anzuwenden wäre. Das würde auch dann gelten, wenn z.B. aufgrund der maßgebenden wirtschaftlichen Bedeutung für den Betrieb z.B. der Kollektivvertrag für die Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe anzuwenden wäre. Dieser Kollektivvertrag würde den Dienstgeber nicht nur bei Montagearbeiten außerhalb des ständigen Betriebes sondern auch bei anderen Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes, dazu zählt z.B. die Arbeitskräfteüberlassung nach dem

Arbeitskräfteüberlassungsgesetz zur Zahlung einer Entfernungszulage an seine Dienstnehmer verpflichten.

Würde der Beurteilungsmaßstab gemäß § 4 AÜG für den Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung sprechen und würde somit Arbeitskräfteüberlassung iS dieses Gesetzes vorliegen, wäre z.B. trotzdem der Kollektivvertrag für die Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe maßgebend, wenn dieser Kollektivvertrag gemäß § 9 Abs. 3 ArbVG für den Betrieb die maßgebende wirtschaftliche Bedeutung hätte. Müsste daher der Dienstgeber aufgrund dieses Kollektivvertrages für andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebs, die in den Tatbestand des AÜG fallen, weil Arbeitskräfteüberlassung vorliegt, Reiseaufwandsentschädigungen an seine Dienstnehmer bezahlen, wären diese Reiseaufwandsentschädigungen bis zur im EStG genannten Höhe gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 ebenso steuerfrei wie die für den Tatbestand der Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes des Arbeitsgebers.

Der Kollektivvertrag würde vorgeben, dass die Abgrenzung des ständigen Betriebes in einer Betriebsvereinbarung zwischen dem Betriebsrat und der Firmenleitung festzulegen wäre. Diese aufgrund des Kollektivvertrages abgeschlossene Betriebsvereinbarung wäre genauso wie der Kollektivvertrag selbst eine lohngestaltende Vorschrift, der sich der Dienstgeber nicht entziehen könne.

Die Bf. hätte aber ohnedies keine Arbeitskräfteüberlassung ausgeübt, sondern hätten die Monteure der Bf. Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes im Rahmen der an die Bf. erteilten Werkverträge geleistet.

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 würde Reiseaufwandsentschädigungen, die für eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers gezahlt werden, auf Dauer (ohne zeitliche Befristung) bis zu den Höchstgrenzen des § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei stellen, wenn für das Unternehmen eine Verpflichtung zur Zahlung dieser Beträge aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift bestünde.

Zur geänderten rechtlichen Würdigung, dass Personalgestellung vorliegen würde, wäre kein rechtliches Gehör gewährt und gegen das Überraschungsverbot verstoßen worden, zumal in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.9.2016 von folgendem Sachverhalt ausgegangen worden wäre:

1. Bei mehreren Kunden wären die Mitarbeiter der Bf. über längere Zeit tätig gewesen.
2. Die Bf. würde an seine Kunden Leistungen auf der Grundlage von Werkverträgen erbringen.
3. Die tatsächlich verrechneten höheren Stundensätze im Vergleich zur Arbeitskräfteüberlassung wären festgestellt worden (dies wäre auch im Zusammenhang mit den grundsätzlichen Gewährleistungsverpflichtungen für die hergestellten Werke und Reparaturen des geprüften Unternehmens zu sehen - siehe unten Pkt 11).

4. Sämtliche Projekte (hergestellte Werke und Reparaturen) bei den Kunden würden nur nach Weisung der Bf. an ihre Mitarbeiter abgewickelt und nicht nach den Weisungen ihrer Kunden (die Kunden wären nicht befugt, Weisungen an die Mitarbeiter der Bf. zu erteilen).
5. Die Mitarbeiter der Bf. würden ihre eigene mit der Firmenaufschrift „***10***“ versehene Dienst- und Schutzkleidung tragen, es sei denn es ist dies aus lebensmittelrechtlichen Gründen nicht möglich.
6. Es würden nie die gleichen Werke, wie sie die Werkbesteller herstellen, von der Bf. hergestellt bzw. erbracht.
7. Die Mitarbeiter der Bf. würden unter Weisung der Geschäftsführung der Bf. Montagearbeiten/Service- u. Wartungsarbeiten an Industrieanlagen durchführen und würden Anlagen für die Produktion herstellen.
8. Die Arbeiten würden vorwiegend mit den Werkzeugen des Werkunternehmers (der Bf.) erbracht.
9. Die Mitarbeiter unterstehen der Dienst- und Fachaufsicht der Bf.
10. Die Bf. würde für den Erfolg der Werkleistungen haften und wäre in mehreren Fällen bereits zur Haftung herangezogen worden.
11. Zudem wäre die Bf. zur Gewährleistung verpflichtet. Auf zahlreiche Gewährleistungsfälle werde verwiesen
12. Es wäre keineswegs zwischen der Bf. und den Auftraggebern vereinbart worden, dass Arbeitskräfte auf Dauer zur Verfügung gestellt werden.
13. Aufträge (Herstellung von Werken und Durchführung von Reparaturen) von den Kunden würden, abgesehen von Fällen der Gefahr in Verzug, nur zwischen der Geschäftsführung der Bf. ausverhandelt und übernommen.
14. Von gewissen Großkunden (***11***, ***12***) würden stets neue Aufträge für Montagearbeiten/Herstellung/Wartung von Industrieanlagen erteilt, sodass stets 3 bis 4 Mitarbeiter bei diesen Kunden zur Erfüllung der Aufträge (Herstellung der Anlagen, Reparatur derselben, Demontage von Anlagen, Rohrleitungsbau) vor Ort tätig wären.

Seitens der Finanzverwaltung wäre im Zuge der Schlussbesprechung festgestellt worden, dass keine weiteren Ermittlungsschritte notwendig wären und von der Entscheidungsreife ausgegangen werden könne.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Mitarbeiter der Bf. über keine eigenen Personalräumlichkeiten oder gesonderte Räumlichkeiten verfügt hätten, wäre von keiner Relevanz. Dies würde auch auf den Umstand, dass den Mitarbeitern der Bf. im Regelfall die Infrastruktur des Auftraggebers für die Ausübung der Tätigkeit zur Verfügung steht, zutreffen.

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Verwendung eigener Betriebsmittel bzw. Materialien, wenn überhaupt, nur in geringfügigem Ausmaß vorliegen würde, wäre unrichtig. Einerseits hätte jeder Mitarbeiter eine eigene Werkzeugkiste und würden von der Bf. bei Bedarf Maschinen, Werkzeuge und Geräte (zB Winkelschleifer, mobile Kettenzüge zum Heben

von Lasten, ***13*** Großschweißmaschine) auf die Baustellen gebracht werden. Der Waren- und Materialeinkauf zur Erfüllung der erteilten Aufträge hätte durchschnittlich pro Jahr € 450.000,00 betragen. Gewisse Arbeiten zur Erfüllung der Aufträge wären auch als Fremdarbeit vergeben worden wie Lackier- und Verzinkungsarbeiten.

Es würden die durchzuführenden Aufgaben (Montage, Reparatur oder Demontage) von den Kunden bei der Bf. bestellt werden. Vor der Bestellung werde von der Geschäftsführung der Bf. bzw. von ausdrücklich dazu bevollmächtigten Mitarbeitern die Anfrage der Kunden auf Durchführbarkeit geprüft. Es käme daher auch zur Ablehnung von Aufträgen bzw. zur Erstattung von Änderungsvorschlägen. Auch werde bei Auftragsannahme abgeklärt wer das Werk planen soll. Wenn dies durch die Bf. (wie auch die Einholung von erforderlichen behördlichen Genehmigungen) erfolgen soll, werde die Planung durch die Planungsabteilung der Bf. vorgenommen. Auch würden bei Reparaturen dem Auftraggeber die benötigten Ersatzteile mitgeteilt. Es würden zum Teil auch Vereinbarungen mit den Auftraggebern über Pönalezahlungen (bei nicht rechtzeitiger Ausführung) festgelegt. Die Auftraggeber hätten keinen Anspruch, dass bestimmte Mitarbeiter den Auftrag durchführen.

In der Beschwerde werden vier konkrete Geschäftsfälle dargestellt und wird diesbezüglich auf die Beschwerde verwiesen (S. 18 ff.). Aus diesen Geschäftsfällen geht zusammengefasst folgendes hervor:

Die Bf. würde Kostenvoranschläge und Pläne sowie Projektierungen erstellen. Zum Teil würden die Aufträge abschnittsweise erfüllt und daher mehrere Rechnungen gelegt. Es würde auch von der Bf. für die Erfüllung des Auftrages verwendetes Material bzw. Planungskosten an die Auftraggeber verrechnet. Die Konformität der von der Bf. durchgeführten Montage bzw. Reparatur mit den maßgeblichen technischen Vorschriften würde von der Bf. als dafür zertifiziertes Unternehmen geprüft und bestätigt.

In rechtlicher Hinsicht wurde in der Beschwerde folgendes vorgebracht:

Der für die Bf. maßgebende Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe würde zwingend in seinem Punkt VIII. Montagearbeiten, sowie andere Beschäftigungen des ständigen Betriebes die Zahlung von Entfernungszulagen, Fahrtkostenersätzen, Nächtigungsgeldern, Montagezulagen und Wegzeitvergütungen an die Arbeiter vorschreiben.

Der Kollektivvertrag würde dem Dienstgeber und dem Betriebsrat gemäß „Punkt VIII. 1. Entfernungszulage“ gebieten gemeinsam festzulegen, wo sich der „ständige Betrieb“ befindet, der für zahlreiche Ansprüche aufgrund des Kollektivvertrages maßgebend wäre. Diese Festlegung wäre eine Betriebsvereinbarung im Sinne des Arbeitsrechts auf Rechtsgrundlage des Kollektivvertrags und des Arbeitsverfassungsgesetzes und somit eine lohngestaltende

Vorschrift im Sinne des Einkommensteuergesetzes, der sich der Dienstgeber ab Beginn der Wirksamkeit dieser Betriebsvereinbarung nicht mehr entziehen könne.

Da eine solche Betriebsvereinbarung für alle Dienstnehmer die gleiche Wirkung entfalten solle, wäre es naheliegend, dass das Werkgelände des Dienstgebers als ständiger Betrieb vereinbart werde.

Es habe einen Zwang gegeben sich mit dem Betriebsrat auf die Festlegung des ständigen Betriebs zu einigen. Die Bf. hätte mit dem Betriebsrat, konform mit dem Kollektivvertrag, eine Betriebsvereinbarung geschlossen, die durchgängig für alle Arbeiter festlegen würde, dass der ständige Betrieb das Werksgelände in ***6***, ***5*** wäre.

Wie die zahlreichen beschriebenen Geschäftsfälle zeigen würden, würde die Bf. nicht die Tätigkeit der Arbeitskräfteüberlassung ausüben.

Die Kunden der Bf. würden die Durchführung konkreter genau definierter Arbeiten bzw. Werke bestellen, wobei die Bf. die Planung übernehmen würde und aufgrund dieser Planung ihren Mitarbeitern die zur Erfüllung der Werke konkreten Arbeitsanweisungen erteilen würde. Auch die Arbeitsüberwachung und Arbeitskontrolle wäre stets durch die Firmenleitung der Bf. erfolgt. In den Betrieben der Auftraggeber würden die Mitarbeiter der Bf. auch nicht den Anweisungen von Beschäftigten der Auftraggeber unterliegen, sondern den Weisungen der Geschäftsführer der Bf. bzw. den für diese Aufgaben zur Erteilung von Weisungen, Arbeitseinteilungen, Arbeitsüberwachung und Kontrolle vorgesehenen, bevollmächtigten Mitarbeitern. Während des Arbeitseinsatzes in den Betrieben der Kunden der Bf. wäre das arbeitsbezogene Verhalten der Mitarbeiter der Bf. selbst direkt (durch die Geschäftsführer) bzw. durch die dafür vorgesehenen Mitarbeiter bestimmt worden. Eine Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Kunden würde somit eindeutig nicht vorliegen.

Die im § 4 Abs. 2 AÜG genannten Kriterien für eine Arbeitskräfteüberlassung würden nicht vorliegen:

Die Bf. würde jeweils für die Auftraggeber Werke herstellen, wobei auch eine Verpflichtung zur Haftung und Gewährleistung bestehen würde.

Pro Jahr müsste die Bf. in drei bis zehn Fällen aufgrund der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen der Auftraggeber Arbeiten verrichten, die nicht verrechnet werden konnten, weil es sich um Gewährleistungsfälle gehandelt hätte.

Auch habe es Haftungsfälle gegeben, die von den Mitarbeitern der Bf. behoben worden wären, ohne dass die dafür aufgewendete Arbeitszeit bzw. das zur Behebung des Schadens verwendete Material dem Auftraggeber verrechnet werden hätte können.

Eine Abrechnung nach geleisteten Stunden wäre kein Indiz für Arbeitskräfteüberlassung. Überdies wären Arbeitsleistungen auch pauschal angeboten und abgerechnet worden.

Es wären von der Bf. Werke hergestellt worden, die sich von den Produkten der Auftraggeber unterschieden hätten, weswegen § 4 Abs. 2 Z 1 AÜG nicht erfüllt wäre.

Die Materialbeistellung durch den Auftraggeber wäre für die Beurteilung als Werkvertrag nicht schädlich. Ferner hätte die Bf. bei ihren Aufträgen einen Materialeinsatz gehabt. Jeder Monteur würde über einen Werkzeugkoffer verfügen und würden Maschinen der Bf. auch auf Baustellen der Auftraggeber verbracht. In der Werkstatt der Bf. würden Anlageteile für die Auftraggeber hergestellt bzw. defekte Teile der Anlagen der Auftraggeber repariert.

Die Fach- und Dienstaufsicht wäre durch die Bf. ausgeübt worden.

Schließlich würde die Bf. die Haftung für den Erfolg der vereinbarten Werkleistung treffen.

Hinsichtlich der im Prüfbericht angeführten Mitarbeiter betreffend Montagearbeiten wären zwei Sachverhalte zu unterscheiden, die aber steuerlich ident zu würdigen wären:

Sachverhalt 1:

Der Mitarbeiter wäre mit seinem privaten KFZ an jedem Arbeitstag an die ihm von der Bf. als Dienstgeber zugeteilte Baustelle an- bzw. abgereist.

Die Bf. als Dienstgeber hätte auf Grund des Kollektivvertrags für die Arbeiter des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes, des Dienstvertrages und der Betriebsvereinbarungen die Nächtigung am Einsatzort angeordnet. Der Mitarbeiter hätte aber trotz dieser Anordnung tatsächlich nicht am Einsatzort genächtigt, sondern täglich die Heimreise angetreten.

Sachverhalt 2:

Der Mitarbeiter wäre mit seinem privaten KFZ idR. Montag früh an den ihm von der Bf. als Dienstgeber zugeteilten Einsatzort (Montage- bzw. Baustelle) angereist, hätte von Montag bis Freitag in der Nähe dieses Einsatzortes in einem Quartier genächtigt und wäre idR. am Freitag nach Dienstschluss mit seinem privaten KFZ von der Baustelle abgereist.

Die Bf. als Dienstgeber hätte auf Grund des Kollektivvertrags für die Arbeiter des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes, des Dienstvertrages und der Betriebsvereinbarung die Nächtigung am Einsatzort angeordnet.

Der Mitarbeiter hätte laut Nächtigungsnachweis tatsächlich während seines Einsatzes außerhalb der Betriebsstätte des Dienstgebers am Einsatzort (=Ort der Baustellen- und Montagetätigkeit) genächtigt.

Für beide Sachverhalte käme die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zur Anwendung. Da die Tätigkeit der Dienstnehmer der Bf. unter den Tatbestand „Baustellen- und Montagetätigkeit“ fallen würde, wäre es steuerlich unbeachtlich, ob die Dienstnehmer mehr oder weniger als 6 Monate auf derselben Baustelle eingesetzt werden.

Laut den abgeschlossenen Dienstverträgen und Betriebsvereinbarungen wäre die Bf. als Dienstgeber berechtigt, die Mitarbeiter jederzeit an anderen Baustellen einzusetzen. Einer solchen Anordnung hätten sie Folge zu leisten, da sie den Dienstpflichten laut Dienstvertrag entsprechen würden.

Schließlich wird in der Beschwerde vorgebracht, dass das Finanzamt gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen hätte. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben wäre an strenge Voraussetzungen geknüpft. Er werde dann gewährt, wenn dem Steuerpflichtigen von der örtlich und sachlich zuständigen Abgabebehörde eine Rechtsauskunft erteilt wird und der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft entsprechend disponiert. Im vorliegenden Fall würde es diese Anfrage zweifellos nicht geben. Es würde aber eine Rechtsauskunft vom 31.5.1995 von den zwei damals im BMF für Lohnsteuer maßgebenden Personen, ***50*** und ***51***, geben, die die angewandte Rechtsansicht vollinhaltlich bestätigen würden.

Im vorliegenden Fall wären aber die Reisekostenvergütungen bei den vergangenen GPLA's stets eingehend geprüft worden und wären Gegenstand ausführlicher Erörterungen gewesen. Trotz des oben erwähnten Erkenntnisses, UFS vom 29.4.2009, GZ RV/0464-G/06, mit dem der Teamleiter der GPLA die Steuerpflicht der Reisekosten begründen würde, wäre auch bei der letzten GPLA im Jahr 2011 (Schlussbesprechung am 25. August 2011) die Abgabefreiheit der Reisekostenvergütungen anerkannt worden. Eine derartige Festlegung der Behörde könne von einem Normunterworfenen nur so aufgefasst werden, dass die bis dahin gewählte Vorgehensweise rechtskonform wäre und hätte somit eine schutzwürdige Vertrauensposition geschaffen. Da sich die Verhältnisse seit der letzten Prüfung im Jahr 2011 nicht geändert hätten, würde die Nachversteuerung zu einem unzulässigen Eingriff in diese schutzwürdige Vertrauensposition führen.

In den Jahren 2016 und 2017 fand eine weitere GPLA-Prüfung zu AB.Nr. ***69*** bei der Bf. statt und zwar für den Zeitraum 1.1.2016 bis 5.12.2016 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie Abzugssteuer (§ 99 Abs. 1 Z 1, Z 4 und Z 5 zweiter Fall EStG 1988). In der Niederschrift vom 27.4.2017 wurde folgendes festgehalten:

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO wären Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO könne die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Im gegebenen Fall würde der Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorliegen.

Insbesondere wären folgende wesentlichen Umstände neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens (hinsichtlich der Abgaben Lohnsteuer, DB und DZ) erforderlich machen:

- Diäten/Nächtigungsgelder/km-Gelder
- Sachbezug KFZ

Eine detailliertere Begründung zu den herangezogenen Wiederaufnahmegründen wäre den nachstehend angeführten Feststellungen zu entnehmen.

Die steuerlichen Auswirkungen der angeführten Wiederaufnahmegründe wären wesentlich und bedeutend. Die Ermessensentscheidung (iSd § 20 BAO) die Lohnsteuerhaftung geltend zu machen sowie die bescheidmäßige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag vorzunehmen, wäre folglich notwendig, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen gewesen wäre.

Im Prüfbericht vom 4.5.2017 findet sich eine Feststellung betreffend Nachverrechnung des Sachbezuges KFZ ***8*** – wie bei der Vorprüfung (Lohnsteuernachforderung von € 761,25 und Dienstgeberbeitrag von € 761,25 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 8,70).

Daneben wurde eine Nachverrechnung Differenzen Diäten/Nächtigungen/km-Gelder in folgender Höhe ausgewiesen bezüglich der auf die Vorprüfung und das offene Beschwerdeverfahren sowie eine Beilage verwiesen wird:

Lohnsteuer € 26.811,40

Dienstgeberbeitrag € 3.447,18 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von € 76.604,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 306,42 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von € 76.604,00

Am 4.5.2017 erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid Lohnsteuer für 2016 sowie Festsetzungsbescheide Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2016, die den Prüfungsfeststellungen entsprochen haben und wurde in der Begründung dieser Bescheide auf den Bericht vom 4.5.2017 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.4.2017 verwiesen.

Mit Schreiben vom 2.6.2017 wurde von der Bf. gegen den Haftungsbescheid Lohnsteuer für das Jahr 2016 vom 4.5.2017 sowie die Bescheide ebenfalls vom 4.5.2017 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2016 Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richtet sich gegen sämtliche Feststellungen, die im Zuge der durchgeführten Außenprüfung für 1.1. – 5.12.2016 getroffen wurden mit Ausnahme der Festsetzung der lohnabhängigen Abgaben betreffend die Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ (***8***).

Betreffend den Beschwerdepunkt „Nachverrechnung Differenzen Diäten/Nächtigungen/km-Gelder“ wird hinsichtlich der Begründung auf jene der Beschwerde für die Jahre 2010-2015 vom 29.3.2017 verwiesen.

In dieser Beschwerde wurde der Antrag gestellt die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass in sämtliche neu zu erlassenden Bescheide nur die steuerlichen Auswirkungen der anerkannten Prüfungsfeststellungen zur Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ Eingang finden sollen. Bezüglich sämtlicher anderer Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden werde Rechtswidrigkeit dieser Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht und die Stattgabe dieser Beschwerden beantragt und zwar wäre die Einkommensteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 für die Reiseaufwandsentschädigungen (Differenzen Diäten/Nächtigungen/km-Gelder) anzuwenden und daher kein Dienstgeberbeitrag (DB) und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für diese Reiseaufwandsentschädigungen festzusetzen und in den neuen Bescheiden diese Feststellungen ersatzlos aufzuheben.

Auch in der Beschwerde für das Jahr 2016 wurde gemäß § 274 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über diese Beschwerden durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 BAO beantragt.

Der GPLA-Prüfer gab in der Folge nachstehende Stellungnahme zu den Beschwerden vom 14.12.2016 sowie vom 2.6.2017 ab:

Im Dienstzettel der Dienstnehmer werde angeführt, dass als Dienstort der Betrieb in ***6***, ***5*** gilt. Diese Betriebsstätte würde als ständiger Betrieb im Sinne des Kollektivvertrags / der Betriebsvereinbarung gelten, welche zwischen dem Betriebsrat und der Unternehmensleitung der Bf. abgeschlossen worden wäre.

In der Betriebsvereinbarung werde festgehalten, dass der Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe anzuwenden wäre, da für die Betriebe die fachlichen Wirtschaftsbereiche Schlosserei und Gas-/Wasserleitungsinstallationsgewerbe die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hätten.

Im KV Metallgewerbe Arbeiter - Punkt VIII „Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes“ hätten die Bf. und der Betriebsrat vereinbart, dass der Dienstgeber grundsätzlich eine Nächtigung außer Haus, d.h. am jeweiligen Einsatzort bei allen Baustellen bzw. Einsätzen außerhalb des Gemeindegebietes ***7***, welche länger als einen Tag dauern, anordnet. Es gelte daher generell eine Nächtigung außer Haus bei allen Baustellen bzw. Einsätzen außerhalb des Gemeindegebietes ***7***, welche länger als einen Tag dauern, als angeordnet.

Bei Durchsicht der Unterlagen wäre festgestellt worden, dass einige Dienstnehmer ganzjährig bzw. über mehrere Jahre an einem Einsatzort tätig werden (zB Dienstnehmer ***14*** wäre vom 1.1.2010 bis Ende 2016 bei ***15*** tätig gewesen - sprich den gesamten Prüfungszeitraum – ob auch davor wäre nicht überprüft worden).

Auf dieser Grundlage wären den Dienstnehmern für die Fahrten Wohnung-Einsatzort im Normalfall nach folgender Methodik Diäten/Nächtigungsgelder/km-Gelder abgerechnet worden:

Montag Fahrt Sitz Bf. -> ***15*** km-Geld

Montag bis Freitag Zahlung der Entfernungszulagen (Diäten) und Nächtigungsgebühren

Freitag Fahrt ***15*** -> Sitz Bf. km-Geld

Diese Abrechnung werde damit begründet, dass gemäß Punkt VIII KV Metallgewerbe als ständiger Betrieb der Sitz des Unternehmens in ***7*** vereinbart worden und man zur Zahlung der km-Gelder/Diäten/Nächtigungsgebühren aufgrund der Betriebsvereinbarung verpflichtet wäre und es sich bei dieser Betriebsvereinbarung um eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne § 3 (1) Abs. 16b EStG bzw. § 68 (5) EStG handeln würde und daher die Bezahlung derartiger Gehaltsbestandteile ohne jede zeitliche Begrenzung steuerfrei abgerechnet werden dürfe (verkürzt dargestellt).

Festgehalten werde, dass die Dienstnehmer am Betriebssitz nicht tätig werden – die Dienstnehmer würden vom Wohnort direkt zum Einsatzort und wieder retour fahren. Weiters werde festgehalten, dass bei der Vorprüfung eine Werkstättenbesichtigung bei der Fa. ***11*** in ***16*** stattgefunden hätte (die Firma ***11*** sowohl in ***17*** wie auch in ***18*** und ***19*** wäre ein sehr bedeutender Kunde bei der mehrere Dienstnehmer dauerhaft tätig wären).

„Dabei wurde festgestellt, dass die Haustechnik grundsätzlich mit eigenen Mitarbeitern durchgeführt wird - es werden jedoch auch Mitarbeiter der Bf. zur Verfügung gestellt. Die Mitarbeiter der Bf. benutzen gemeinsam mit den Mitarbeitern der Fa. ***11*** den Werkstättenbereich. Alle fest montierten Geräte befinden sich im Eigentum der Fa. ***11***. Von der Bf. werden mobile Schweißgeräte, die bei Bedarf eingesetzt werden, bereitgestellt. Die von der Bf. bereitgestellten mobilen Schweißgeräte sind im allgemeinen Werkstättenbereich, in dem sich 4 allgemein genutzte Schweißplätze befinden, abgestellt. Ebenfalls im allgemeinen Werkstättenbereich steht der Bf. ein versperrbarer Metallkasten sowie ein unversperrbarer Aktenschrank, in dem verschiedenen Kleinwerkzeuge und diverses Kleinmaterial gelagert werden, zur Verfügung. Den Dienstnehmern der Bf. steht kein eigener Pausenraum zur Verfügung (die Arbeitspausen werden gemeinsam mit den anderen Werkstättenmitarbeitern in der Werkstatt verbracht). Die Garderobe (Duschmöglichkeit, Spinde) wird mit den Mitarbeitern der Fa. ***11*** gemeinsam genutzt. Jeder Mitarbeiter hat einen eigenen versperrbaren Spind zur Verfügung. Laut Auskunft des Werkstättenleiters Herr

20 sind die Gegebenheiten in der Betriebsstätte ***18*** in allen Punkten mit denen in ***17*** vergleichbar. “

Tätigkeiten der Bf.

Es würden vor allem bei Groß-/Dauerkunden wie zB ***11*** ***21***/ ***12*** ***22*** / ***23*** ***24*** / ***25*** / ***26*** / ... diverse Arbeiten durchgeführt wie Wartungsarbeiten an Anlagen / Umbau von Industrieanlagen / Montage und Demontage von Industrieanlagen.

Dafür wäre es erforderlich, dass eine Grundbesetzung von 3-4 Dienstnehmern stets vor Ort wäre.

Durch die Vielzahl von Aufträgen würde sich eine derartige Auslastung ergeben und der Spitzenausgleich werde durch „Springer“ auftragsbedingt abgedeckt.

Bei anderen Kunden wie zB ***27*** würde es keine fixen Mitarbeiter geben, da hier vor allem im Winter Revisionsarbeiten an Teeranlagen und dgl. durchgeführt würden.

Das Spektrum der Leistungen der Bf. (beispielhaft angeführt)

- diverse Kleinarbeiten
- Aufstellen von Neumaschinen
- Demontage ausgedienter Maschinen
- Umstellen von vorhandenen Maschinen
- Wartungsarbeiten
- Störungsbehebungen
- Errichtung von Flugdächern/Einhausungen/...
- Bau von Versuchsanlagen

Diese Arbeiten würden vom Personal der Bf. durchgeführt - jedoch nicht immer mit Material der Bf. da dies oftmals Vereinbarungssache bzw. eine Preisfrage wäre. So wäre beispielsweise festgestellt worden, dass von der ***25***/***11***/***26***/***23*** kein bzw. kaum Material zugekauft worden wäre, sondern vor allem Arbeitsleistung.

Längeres Tätigwerden beim Einsatzort – Dienstnehmer, die ab den ersten Arbeitstag am Einsatzort tätig werden / Dienstnehmer die dauerhaft tätig werden

Dienstnehmer, die ab Diensteintritt am Einsatzort tätig werden:

Beispielsweise würden die Dienstnehmer ***28*** (***11*** ***18***) oder ***29*** (***11*** ***17***) vom ersten Arbeitstag an am Einsatzort tätig werden (DN ***29*** ausschließlich bei ***11*** ***17*** von Eintritt bis Austritt - es habe keinen anderen

Einsatzort gegeben und er wäre laut Aufzeichnungen auch nicht am Betriebssitz tätig gewesen).

Gemäß Kollektivvertrag Metallgewerbe würde für Montagearbeiten außerhalb des ständigen Betriebs Anspruch auf Bezahlung von Entfernungszulagen/... zustehen.

Demnach wäre es Zweck dieser Bestimmung die Arbeiten an der regelmäßigen Arbeitsstelle jenen gegenüberzustellen, die ausnahmsweise und unregelmäßig außerhalb dieses Bereiches zu leisten wären. Werde jedoch ein Arbeitnehmer an der regelmäßigen Stelle (ständiger Betrieb laut Betriebsvereinbarung) nicht tätig, sondern an einem anderen Ort, so würde er an dem Ort, wo er tatsächlich tätig werde, seine ständige Arbeitsstelle begründen. Damit würde es an dem Erfordernis einer „Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes“ fehlen, da nie an einem anderen Ort eine Tätigkeit entfaltet wird als beim Einsatzort. Werde ein Dienstnehmer am Betriebsort nicht tätig, weil seine ständige Arbeitsstelle am „Einsatzort“ liege, wäre jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Lediglich die „künstliche“ Verlegung des ständigen Betriebs zum Betriebsort würde eine Inanspruchnahme der Abrechnung von steuerfreien Gehaltsbestandteilen nicht zulassen und könne nicht zu einer Bindung durch § 3 (1) 16 b EStG oder dgl. führen.

Werde ein Dienstnehmer am Firmensitz von vornherein nicht tätig, wäre sein ständiger Betriebsort dieser bestimmte Einsatzort. Bei Fahrten zu diesem Einsatzort würde daher keine Dienstreise im steuerlichen Sinn vorliegen und die ausbezahlten Diäten/Nächtigungsgebühren/km-Gelder wären steuerpflichtig.

Diesbezüglich werde auch auf Pkt VIII MetallArbeiterKV verwiesen (Aufnahme eines Arbeitnehmers für eine Bau-(Montage-)Stelle) -- lediglich durch die Verlegung des Dienstorts via Betriebsvereinbarung könne es zu einer (im Zuge der Prüfung nicht anerkannten) abgabenfreien Abrechnung kommen.

Dienstnehmer die dauerhaft tätig werden:

Sehr viele Dienstnehmer würden langfristig bei Auftraggebern tätig werden.

zB DN ***30*** wäre vom Prüfungsbeginn 1.1.2010 bis April 2011 fix bei ***11*** ***18*** tätig gewesen - danach hätte er wechselnde Einsatzorte - ab Februar 2012 fix bei ***31*** bis März 2013 - danach wieder wechselnder Einsatz - ab Jänner 2014 bis Dezember 2015 fix bei ***11*** ***17***.

zB DN ***32*** wäre vom Prüfungsbeginn 1.1.2010 bis 31.12.2015 fix bei ***11*** ***19*** tätig gewesen.

Gemäß Kollektivvertrag Metallgewerbe würde für Montagearbeiten außerhalb des ständigen Betriebs Anspruch auf Bezahlung von Entfernungszulagen/... bestehen.

Demnach wäre es Zweck dieser Bestimmung die Arbeiten an der regelmäßigen Arbeitsstelle jenen gegenüberzustellen, die ausnahmsweise und unregelmäßig außerhalb dieses Bereiches zu leisten wären. Werde jedoch ein Arbeitnehmer an der regelmäßigen Stelle (ständiger Betrieb laut Betriebsvereinbarung) nicht tätig, sondern an einem anderen Ort, so würde er an dem Ort, wo er tatsächlich tätig werde, seine ständige Arbeitsstelle begründen. Damit würde es an dem Erfordernis einer „Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes“ fehlen, da an keinem anderen Ort eine Tätigkeit entfaltet werde als beim Einsatzort. Werde ein Dienstnehmer am Betriebsort nicht tätig, weil seine ständige Arbeitsstelle am „Einsatzort“ liege, wäre jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen.

Damit würde es am Erfordernis einer „Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes“ bzw. einer „anderen Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes“ fehlen.

Vielmehr würde eine Integration der Mitarbeiter am Einsatzort vorliegen (gemeinsame Nutzung von Maschinen/Werkstätten/sozialen Räumlichkeiten/...).

Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Arbeiten je nach Auftrag an den Maschinen der Besteller durchgeführt würden und dies teilweise auch mit Material des Bestellers.

Der Dienstort für den Dienstnehmer könne nicht für eine günstige steuerliche Folgewirkung fiktiv so festgelegt werden, sodass der Dienstnehmer auf Dauer steuerlich begünstigt abrechenbare Lohnbestandteile erhält. Die Dienstnehmer würden dauerhaft an einer Einsatzstelle tätig werden, weshalb nach einer 6-monatigen Beobachtungsdauer von einem Wechsel des ständigen Ortes auszugehen wäre.

Diesbezüglich werde auch auf die Ausführungen der UFS-Entscheidung RV/0464-G/06 verwiesen.

Durch die gemeinsame Nutzung der Infrastruktur könne auch ein weiterer Standort erblickt werden - eine weitere Betriebsstätte.

Zur Betriebsvereinbarung vom ***33***1999:

Grundlage für die abgabenfreie Abrechnung von km-Geldern/Diäten/... wäre die geschlossene Betriebsvereinbarung vom ***33***1999 wonach festgelegt werde, dass (neben diversen anderen Regelungen) als ständiger Betrieb der Firmensitz in ***7*** gelte und somit für jede Tätigkeit außerhalb des Gemeindegebiets ***7*** Stadt Nächtigung als angeordnet gelte und Diätenanspruch... bestünde (in verkürzter Form dargestellt).

Dies würde bedeuten, dass ausschließlich aufgrund der Vertragsgestaltung ein Anspruch generiert werde, der durch den Kollektivvertrag gar nicht so vorgesehen wäre. Der KV würde nämlich die Montagearbeiten außerhalb des ständigen Betriebes den „normalen“ Arbeiten gegenüberstellen – es bedürfe also einer „Außergewöhnlichkeit“ gegenüber den regelmäßigen Arbeitsbedingungen um auch die Vergütung eines Verpflegungs-/Nächtigungsaufwands/... zu rechtfertigen (wie dies auch im Steuerrecht vorgesehen wäre). Eine Betriebsvereinbarung bedürfe einer sachlichen Rechtfertigung um klarstellend zu wirken. Eine Betriebsvereinbarung könne nicht dazu „benutzt“ werden einen Sachverhalt zu verwirklichen der tatsächlich gar nicht vorliege. Wenn Dienstnehmer mehrere Jahre oder zB vom ersten bis letzten Arbeitstag ausschließlich an einer Stelle tätig werden, wäre keine Außergewöhnlichkeit gegenüber den üblichen Arbeitsbedingungen mehr erkennbar und wäre die Sachgerechtigkeit für die Betriebsvereinbarung bzw. die steuerliche Bindungswirkung nicht mehr gegeben.

Zum Thema Arbeitskräfteüberlassung:

Das AÜG würde regeln welche Rechtsgeschäfte als Arbeitskräfteüberlassung zu beurteilen wären. Für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliege, wäre der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

AÜG § 4 (2) 2. die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder ...

Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes würde es nicht darauf ankommen, ob "abgrenzbare" Werkstücke "eigenständig" hergestellt wurden.

Diese Stellungnahme wurde der Bf. mit Schreiben vom 29.6.2018 mit dem Ersuchen um Gegenäußerung bis 19.8.2018 übermittelt.

Am 17.8.2018 brachte die Bf. ein Ersuchen um Verlängerung der Frist bis 31.10.2018 ein und begründete dies mit der Urlaubszeit und dem großen Umfang der Stellungnahme des GPLA-Prüfers.

Mit Bescheid vom 22.8.2018 wurde die beantragte Fristverlängerung vom Finanzamt gewährt.

Am 30.10.2018 ersuchte die Bf. um weitere Fristverlängerung bis 16.11.2018, da die Antwort auf die Stellungnahme des GPLA-Prüfers fast fertig gestellt wäre und diese sicher in den nächsten Tagen eingereicht werden könne.

Mit Schreiben vom 15.11.2018 erstattete die Bf. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des GPLA-Prüfers, in der zusammengefasst folgendes vorgebracht wurde:

Es hätte aufgrund des Kollektivvertrages für Arbeiter des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes zwingend in einer Betriebsvereinbarung der ständige Betrieb festgelegt werden müssen. Diese Festlegung hätte auch Bedeutung für die tägliche Arbeitszeit.

An der Betriebsadresse, die in der Betriebsvereinbarung als ständiger Betrieb festgelegt worden wäre, würden sich eine große Werkhalle, mehrere Lagerräume für die Lagerung des Bau- und Reparaturmaterials, Lagerräume für die Werkzeuge, ein Bürogebäude und die notwendigen Räumlichkeiten für die Führung des Betriebes befinden. Die Betriebsvereinbarung würde für alle Mitarbeiter den ständigen Betrieb gleichermaßen definieren. Wenn es zu keiner Einigung zwischen dem Dienstgeber und dem Betriebsrat gekommen wäre, hätte nach einem Einigungsversuch das Gericht über den ständigen Betrieb zu entscheiden.

Aufgrund des Kollektivvertrages und der aufgrund des Kollektivvertrages zwingend abgeschlossenen Betriebsvereinbarung über die Festlegung des ständigen Betriebes würden sich bestimmte im Kollektivvertrag näher definierte Ansprüche der Dienstnehmer auf Entfernungszulage, Montagezulage, Wegzeitvergütungen, Fahrtkostenersätze, Nächtigungsgeld, bezahlte Familienheimfahrten, etc. ergeben. Diese Ansprüche würden zwingend entstehen und könnten weder einseitig noch durch Vereinbarung zwischen dem Dienstnehmer und dem Dienstgeber abbedungen werden.

Der Dienstnehmer ***14*** wäre unstrittig in der Zeit von 1.1.2010 bis Ende 2016 zur Erfüllung der erteilten Aufträge der Firma ***11*** eingesetzt worden (Anmerkung: Herr ***14*** ist ein Dienstnehmer der ***34***; im Folgenden: ***35***). Die Firma ***11*** hätte an die ***35*** zahlreiche Werkverträge über den Bau von Maschinen und Anlagen, den Bau von Rohrleitungen, den Bau von Heizungssystemen und Heizungen, der Durchführung von Reparatur und Wartungsarbeiten erteilt. Konkret wäre Herr ***14*** (nach einer Einschulung durch ***36***) zum Montageleiter bzw. Vorarbeiter für gewisse Baustellen bestimmt worden. Herr ***14*** hätte der Firmenleitung der ***35*** bekanntgegeben wie viele Mitarbeiter zur Einhaltung von Fertigstellungs- bzw. Übergabeterminen notwendig sind. Die Firma ***11*** hätte darauf keinen Einfluss ausüben können. Er wäre bei einzelnen Aufträgen auch die Schnittstelle zur Werkstätte in ***7*** gewesen und hätte an die dort beschäftigten Kollegen bekanntgegeben, welche Bauteile und Komponenten in der Werkstätte in ***7*** vorzufertigen sind. Überdies hätte er die Termine für die Fertigstellung und Lieferung dieser Bauteile an den Kunden koordiniert. Beim Kunden hätte Herr ***14*** für den Einbau dieser Teile in die Anlagen des Kunden gesorgt. Die Übergabe der fertig gestellten Anlagen, Werkstücke, Rohrleitungen, Maschinen(komponenten) an den Kunden wäre häufig in seinem Beisein erfolgt. Bei Änderungswünschen durch die Firma ***11*** hätte Herr ***14*** Rücksprache mit der Firmenleitung der ***35*** halten müssen.

Zur Werkstättenbesichtigung der Firma ***11*** durch die Finanzverwaltung am 27.9.2011 wäre auszuführen, dass die Bf. zur Herstellung von Werken über einen längeren Zeitraum mehrere Dienstnehmer in das Werksgelände der Firma entsandt hätte. Auch würde die Firma ***11*** über eine eigene Haustechnik verfügen, deren Mitarbeiter hauptsächlich routinemäßige Wartungsarbeiten ausführen würden. Komplexere Wartungs- oder

Reparaturarbeiten würden häufig die Mitarbeiter der Bf. vornehmen, die hochqualifiziert wären. Für gewisse Gewerke würde die Firma ***11*** auch über keine entsprechende Berechtigung verfügen. Dies würde zum Beispiel die Dichtheitsprüfung von Gasleitungen betreffen. Die von der Firma ***11*** erteilten Aufträge im Anlagen-, Maschinen- und Stahlbau bzw. zur Reparatur von Rohrleitungen wären von den Mitarbeitern der Bf. selbst koordiniert worden. In sehr seltenen Einzelfällen wären über entsprechendes Ersuchen Hilfskräfte durch die Firma ***11*** zur Verfügung gestellt worden. Soweit diese Hilfskräfte für die Erfüllung der Aufträge der Bf. eingesetzt worden wären, hätte der Montageleiter der Bf. ein Weisungsrecht gehabt.

Für die übernommenen Aufträge hätte die Bf. das Risiko getragen.

Da eine Reparatur vor Ort erfolgt wäre, wäre es notwendig gewesen die Werkstätte der Firma ***11*** mitzubedenken. Bei Benutzung von fest montierten Werkzeugen wäre die Firma ***11*** jeweils um Erlaubnis ersucht worden. Hauptsächlich wäre für die Erfüllung der Aufträge eigenes Werkzeug verwendet worden. Zur Lagerung wären von der Firma ***11*** zur Verfügung gestellte Metellkästen zur Verfügung gestellt worden. Über eigene Räume bei der Firma ***11*** hätte die Bf. nicht verfügt. Häufig wären Bau-/Ersatzteile in der Werkstätte der Bf. in ***7*** hergestellt worden bzw. wären dort kaputte Maschinen- und Anlagenteile repariert worden, die anschließend wieder in die Anlage der Firma ***11*** eingebaut worden wären. Die Firma ***11*** hätte keinen Einfluss nehmen können, ob Bauteile oder Anlagen vor Ort repariert worden wären oder eine solche Reparatur in der Werkstätte der Bf. in ***7*** erfolgt wäre.

Die Bf. hätte auch alle Arbeiten des Installationsgewerbes durchgeführt. Die Bf. wäre Spezialist im Rohrleitungsbau für Industriebetriebe. Aufgrund der Berechtigungen der Bf. wären auch die entsprechenden Dichtheits- und Sicherheitsüberprüfungen samt Abnahme nach den einschlägigen Gesetzen von der Bf. durchgeführt worden. Es wären auch Installationspläne angefertigt worden und zwar im Betriebsgelände in ***7***. Auch notwendige Skizzen im Anlagenbau wären von den Mitarbeitern der Bf. angefertigt worden. Diese Pläne bzw. Skizzen wären vor Verwendung auch überprüft worden und wären auch für die Preiskalkulation erforderlich gewesen. Herr ***37*** bzw. die Geschäftsführung der Bf. hätte auch die Baustellenkoordination und – überwachung durchgeführt. Der jeweilige Montageleiter und Vorarbeiter wäre den Mitarbeitern vor Ort stets mit Rat und Tat in fachlicher Hinsicht zur Seite gestanden. Dies hätte auch in disziplinärer Hinsicht gegolten.

Die Facharbeiter der Bf. hätten bei den Kunden über längere Zeiträume eingesetzt werden müssen, weil ständig neue Aufträge erteilt worden wären. Diese Mitarbeiter, die länger vor Ort gewesen wären, wären meist sehr berufserfahrende Mitarbeiter wie Herr ***14*** gewesen. Diese hätten die Mitarbeiter im Team anleiten und führen können. Für Herrn ***14*** hätte dies insbesondere auf den Anlagen- und Maschinenbau zugetroffen, weil dieser ein gut ausgebildeter Mechaniker wäre. Die Bf. hätte entschieden welcher Mitarbeiter für die Leitung

der Ausführung eines Auftrages am besten geeignet wäre. Bei komplexeren Aufträgen hätte die Geschäftsführung selbst bzw. Herr ***37*** die Baustellen- und Montageleitung übernommen. Bei verschiedenen Aufträgen hätte das beigestellte Material der Kunden verwendet werden müssen. Es hätte aber auch zahlreiche Aufträge gegeben, bei denen die Bf. das Material im eigenen Namen und Rechnung eingekauft und zur Herstellung der Werke verwendet hätte.

28 wäre der Bf. aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses als qualifizierter Facharbeiter bekannt gewesen. Aufgrund der im Prüfungszeitraum 2010 bis 2016 zwingend anzuwendenden Betriebsvereinbarung wäre Herr ***28*** für die Betriebsstätte in ***7*** ab 11.10.2010 aufgenommen worden. Zum Zeitpunkt seiner Bewerbung und der Einstellungszusage einige Wochen vor der Einstellung, hätte die Bf. noch nicht gewusst wo Herr ***28*** eingesetzt werden wird. Zum Einstellungszeitpunkt hätte die Bf. einen Facharbeiter für Maschinen- und Anlagenbau für den Umbau und die Reparatur von Fertigungsstraßen bei ***11*** ***18*** benötigt. Daher wäre Herr ***28*** dafür zu ***11*** ***18*** entsandt worden ohne zu diesem Zeitpunkt zu wissen wie lange er dort eingesetzt werden wird. Leider hätte Herr ***28*** die Bf. mit 5.3.2012 wieder verlassen. Da die Bf. neue Aufträge von ***11*** ***18*** erhalten hätte, wäre Herr ***28*** dort bis Oktober 2011 eingesetzt worden. Dann wäre er einige Tage zur Durchführung von Aufträgen der Firma ***38***, ***39***, eingesetzt worden und anschließend wieder für Aufträge der Firma ***11*** bis November 2011 in ***18***. Der Auftrag der Firma ***38*** hätte den Bau diverser Stahlkonstruktionen und Sicherheitseinrichtungen umfasst. Weiters wären Glühgestelle, Schrottboxen und dergleichen zur Werkstätte der Bf. in ***7*** gebracht und dort repariert worden. Ende November hätte die Firma ***38*** Aufträge zur Durchführung einer Maschinenrevision einer Stangenpressmaschine erteilt für die bis zu sechs Personen gleichzeitig benötigt worden wären. Einer dieser Monteure für diesen Auftrag wäre Herr ***28*** gewesen.

Am 1.12. und 2.12.2011 wäre Herr ***28*** bei der Firma ***31*** in ***40*** zum Anfertigen und Versetzen von Schweißgründen eingesetzt worden. Die übrige Zeit im Dezember 2011 hätte Herr ***28*** von der Firma ***38*** erteilte Aufträge in ***39*** ausgeführt.

Sodann werden in der Stellungnahme der Bf. vom 15.11.2018 konkrete Aufträge der Firmen ***31*** und der Firma ***38*** angeführt, an denen Herr ***28*** im Zeitraum KW 44/2011 bis Jänner 2012 mitgewirkt hat.

29 wäre im Zeitraum des Dienstverhältnisses mit der Bf. Schüler der HTL in ***41*** gewesen. Diese höhere berufsbildende Schule würde Techniker für das Installationsgewerbe und den Rohrleitungsbau ausbilden. Herr ***29*** hätte sich im Oktober 2010 als Ferialpraktikant für den Zeitraum 18.7. bis 26.8.2011 beworben. Es sei Herrn ***29*** die

Ferialpraxis ermöglicht worden. Im Oktober 2010 wäre noch nicht bekannt gewesen wo Herr ***29*** eingesetzt werden würde. Tatsächlich wäre er zur Firma ***11*** in ***17*** für die Durchführung von Installationsarbeiten und Rohrleitungsarbeiten eingesetzt worden. Herr ***29*** hätte im Team der Monteure der Bf. mitarbeiten dürfen. Die Monteure hätten ihm den Umgang mit verschiedenen Werkzeugen des Installationsgewerbes gelehrt. Da sich Herr ***29*** sehr geschickt angestellt hätte, wäre ihm ein Anstellungsangebot zur Aufnahme als Techniker nach seiner Matura gemacht worden das dieser abgelehnt hätte. Gerade der Einsatz von Herr ***29*** als Ferialpraktikant würde zeigen, dass die Bf. keine Arbeitskräfteüberlasserin wäre. Während der Zeit als Ferialpraktikant wäre von Herrn ***29*** keine bestimmte Leistung erwartet worden.

30 wäre in der Zeit von 10.1.1994 bis 30.10.2016 in der Firma ***35*** als besonders qualifizierter Installateur beschäftigt gewesen. Es wäre häufig in den Teams des Montageleiters ***42*** eingesetzt worden. Bei besonders schwierigen Aufgaben hätte sich Herr ***30*** auch an Herrn ***37*** oder an die Geschäftsführer der Bf. gewandt. Für die Zusammenstellung der Teams zur Erfüllung der Aufträge wären meist Herr ***43***, Herr ***37***, Herr ***42*** und Herr ***44*** verantwortlich gewesen.

Da im April 2011 weniger Aufträge von ***11*** ***18*** erteilt worden wären, wäre Herr ***30*** zu anderen Montagestellen gesandt worden. Von Mitte Februar 2012 bis Mitte März 2013 wäre Herr ***30*** nach ***40*** zum Kunden ***31*** gesandt worden. Bei diesen Aufträgen – die in der Folge im Einzelnen angeführt werden – hätten Herr ***30***, ***45*** und ***46*** mitgewirkt.

Danach wäre Herr ***30*** jeweils für kürzere Zeiträume auf unterschiedlichen Montagestellen eingesetzt worden. Im Dezember 2013 hätte die Bf. Aufträge von der Firma ***15*** erhalten, für die Herr ***30*** eingesetzt worden wäre. Aufgrund des Fortbestandes der guten Auftragslage bei ***11*** in ***17*** wäre Herr ***30*** dort bis zum 31.10.2016 tätig gewesen.

32 wäre unbestrittenermaßen von der Bf. vom 1.1.2010 bis 31.12.2015 im Werk der Firma ***11*** in ***19*** eingesetzt worden. Er wäre am 5.11.2011 in die Bf. als Dienstnehmer für die Betriebsstätte in ***7*** aufgenommen worden. Die Bf. hätte sich dem Abschluss der Betriebsvereinbarung, wonach die Betriebsstätte in ***7*** als ständiger Betrieb im Sinne des Punktes VIII. des Kollektivvertrages festgelegt werde, nicht entziehen können.

Herr ***32*** wäre häufig im Team des Montageleiters und Vorarbeiters ***47*** eingesetzt gewesen. Nach dessen Pensionierung wäre Herr ***32*** direkt Herrn ***43*** oder Herrn ***44*** unterstellt gewesen und von diesen beiden bei der Erfüllung der Aufträge unterstützt, unterwiesen und kontrolliert worden.

Herr ***32*** wäre bei ***11*** in ***19*** im Wesentlichen für die Reparatur, den Umbau sowie für die Anfertigung von Ersatzteilen an verschiedenen Produktionslinien eingesetzt worden. Er hätte die Fertigstellung einer Reparatur an ***43***/**44*** gemeldet, die die fachgerechte Durchführung kontrolliert hätten. Herr ***32*** wäre nicht an die Firma ***11*** in ***19*** überlassen gewesen, sondern hätte gemeinsam mit anderen Mitarbeitern der Bf. im Team die mit der Firma ***11*** bedungenen Werke hergestellt bzw. die beauftragten Reparaturen durchgeführt. Er wäre auch nie nach „einer Art Arbeitskräfteüberlassung“ bei der Firma ***11*** beschäftigt gewesen und wäre dort nicht wie ein in die Betriebsprozesse des Auftraggebers eingegliedeter Betriebselektriker oder auf ähnliche Art tätig gewesen. Die Bf. hätte direkt mit der Behebung konkreter Schäden an den Anlagen beauftragt werden müssen und hätte die Bf. bestimmt, wer die Reparatur durchzuführen hätte und wie viele Personen dafür notwendig wären. Die Bf. hätte ihre Aufträge immer zielschuldgerichtet erhalten.

In der Folge werden rechtliche Ausführungen zur Betriebsvereinbarungen gemacht, nämlich, dass die Bf. zum Abschluss der gegenständlichen Betriebsvereinbarung hätte gezwungen werden können. Da die Bf. über ein für die Ausübung des Schlosser- und Installationsgewerbes geeignetes, großes Werksgelände mit großer Werkstätten- und Produktionshalle in ***7*** verfügt hätte, wäre diese Betriebsstätte als der ständige Betrieb im Sinne des Kollektivvertrages mit dem Betriebsrat aufgrund der Anordnung des Kollektivvertrages festgelegt worden. Sämtliche Arbeiter wären für diese Betriebsstätte aufgenommen worden. Sinn einer Betriebsvereinbarung wäre es für alle Arbeitnehmer gleiche Lohnbedingungen zu schaffen. Daher würde die für die Arbeiter mit dem Betriebsrat abgeschlossene Betriebsvereinbarung keine abweichenden Regelungen für einzelne Arbeitnehmer zulassen. Für alle Arbeiter der Bf. sei daher der ständige Betrieb iS des Kollektivvertrages der Ort der Werkstätte, der Produktionshalle, des Planungsbüros und der Verwaltung in ***6***, ***5***, der auch für alle Ansprüche aus dem KV und somit auch für die Reisekostenersätze maßgebend wäre.

Werden diese Mitarbeiter nach Beginn des Dienstverhältnisses also nach Abschluss des Dienstvertrages zu Kunden zur Durchführung von Montage-, Demontage-, Erhaltungs- oder Reparaturarbeiten von Anlagen jeglicher Art entsandt, hätten sie in den vom Kollektivvertrag genannten Fällen Anspruch auf Reisekostenersatz, Entfernungszulage, Montagezulage, Wegzeitenvergütung, Fahrtkostenersatz, Nächtigungsgeld und bezahlte Familienheimfahrten. Der Arbeiter könne sich aber auch nicht einer Entsendung zu einer Montagestelle, sei es kurzfristig oder auf lange unbefristete Dauer entziehen, da er sich verpflichtet und die Bereitschaft dazu erklärt hätte über Auftrag des Arbeitgebers Montagetätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebes egal wie lange und egal an welchem Ort, auch weit entfernt vom Wohnort, durchzuführen. Die angeführten Ansprüche laut Kollektivvertrag, die entstehen, wenn der Arbeiter zu einer Montagestelle außerhalb des ständigen Betriebes entsandt wird, wären den GPLA-Prüfern bekannt und könnten im Kollektivvertrag nachgelesen werden.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Dienstvertrages und Aufnahme in den Betrieb am Standort des Werkgeländes und der Betriebsstätte der Bf. wäre idR noch gar nicht festgestanden auf welcher Montagestelle der neue Mitarbeiter eingesetzt werden wird und wie lange sein Einsatz dauern würde. In den Dienstverträgen wäre vereinbart worden, dass die Dienstnehmer jedenfalls verpflichtet wären, Arbeitseinsätze außerhalb des Werkgeländes der Bf. zu absolvieren. Die Mitarbeiter der Bf. hätten stets damit rechnen müssen, dass sie jederzeit auf einer anderen Montagestelle eingesetzt werden konnten.

Im Sinne der Legaldefinition des Kollektivvertrages würde das Werkgelände des Dienstgebers in Verbindung mit der abgeschlossenen, ansonsten erzwingbaren Betriebsvereinbarung der ständige Betrieb bleiben. Ein Dauereinsatz auf einer anderen Montagestelle würde daran nichts ändern und zwar auch dann nicht, wenn der Dienstnehmer vom 1. Tag nach Aufnahme seiner Tätigkeit an einer anderen Montagestelle, also außerhalb des Werkgeländes und des festgelegten ständigen Betriebes tätig werde. Ein Anspruch auf Auszahlung der Reisekosten würde in diesen Fällen stets auf Rechtsgrundlage des Kollektivvertrages bestehen.

§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 würde als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Taggelder, die für eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers gewährt werden und die im nächsten Satz festgelegten Grenzen nicht überschreiten, steuerfrei stellen soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 zur Zahlung verpflichtet ist.

Zu erwähnen wäre, dass im nächsten Teilstich dieser Norm auch der Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz umfasst sei und als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Taggelder unter den gleichen Voraussetzungen steuerfrei bleiben würden.

Lt. dem dargestellten Sachverhalt würde der Dienstgeber Taggelder als Reiseaufwandsentschädigungen für eine Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift zahlen. Der Anspruch auf die gezahlten Taggelder würde lt. Kollektivvertrag bestehen, somit auf Rechtsgrundlage einer lohngestaltenden Vorschrift. Dieser Anspruch wäre von den Rechtsabteilungen der Gewerkschaft und der Wirtschaftskammer bestätigt worden. Diese Dokumente wären der GPLA-Prüfung überreicht worden. Die Dienstnehmer würden Montagetätigkeiten außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers leisten. Aus den beschriebenen Geschäftsfällen, die auch der GPLA-Prüfung durch die Vorlage von Dokumenten und Geschäftsunterlagen unbestritten bekannt wären, wäre klar erkennbar, dass Montagetätigkeit geleistet worden wäre. Auch Reparaturen an Anlagen würden darunterfallen. Die Arbeiten wären in den strittigen Fällen stets außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers geleistet worden. Die Bf. würde an den jeweiligen Einsatzorten ihrer Mitarbeiter, also außerhalb des eigenen Werkgeländes in ***6***, ***5***, über kein Werkgelände und über

keine Räumlichkeiten verfügen. Es wären an den Einsatzorten weder Räume noch Plätze zur ausschließlichen Benutzung der Bf. seitens der Kunden zur Verfügung gestellt und auch von der Bf. nicht angemietet oder gepachtet worden. Lediglich Schränke zur vorübergehenden, kurzfristigen Aufbewahrung des Werkzeuges der Bf., jeweils an den wechselnden Einsatzorten in den unterschiedlichen Fabrikhallen der Auftraggeber wären von einigen Auftraggebern zur Verfügung gestellt worden. Wenn die Bf. eine Montagearbeit oder Reparatur in einer Werkhalle fertiggestellt hätte, hätte die Bf. ihr Werkzeug zusammengepackt und in eine andere Werkhalle transportiert um dort die nächste Reparatur, die nächste Montage, somit den nächsten Auftrag zu erledigen. Es wäre der Bf. dann in der anderen Werkhalle ein sicherer Platz zur Lagerung des Werkzeuges, z. B. in einem Kasten zugewiesen worden. Je nach Art des Auftrages wären unterschiedliche Werkzeuge notwendig gewesen, die erforderlichenfalls zum unmittelbaren Einsatzort des Kunden gebracht (oft von der Werkstätte in ***7***) und dort bis Erledigung des Auftrages (z.B. Durchführung der Reparatur an einer bestimmten Anlage) über Nacht gelagert worden wären. Einen vertraglichen Anspruch auf Überlassung eines bestimmten ständig benutzbaren Schrankes zur Verwahrung der Werkzeuge hätte die Bf. in keinem Fall gehabt. Soweit keine geeigneten Plätze zur Lagerung der Werkzeuge bei Nichtbenutzung und über Nacht vom Kunden angeboten worden wären, wäre die Lagerung in den Firmenfahrzeugen der Bf. erfolgt. Die Mitarbeiter der Bf. hätte bei einigen Auftraggebern die Pausenräume zur Erholung und Einnahme der Mahlzeiten mitbenutzen dürfen. Ein eigener Pausenraum wäre den Dienstnehmern der Bf. von keinem der Kunden zur Verfügung gestellt worden. Werkzeuge wären auch oft in den Kleinbussen und Kastenwägen der Bf. gelagert worden, die während der Ausübung der Montagetätigkeit am Parkplatz des Kunden oder auf öffentlichen Plätzen und Straßen abgestellt worden wären.

§ 3 Abs. 16 b EStG 1988 würde keine zeitliche Begrenzung für die Steuerfreiheit der als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlten Taggelder enthalten, wenn die o. a. Voraussetzungen erfüllt würden. Im streitgegenständlichen Fall würde das eindeutig zutreffen.

Aus den erläuternden Bemerkungen zur Gesetzwerdung des § 3 Abs. 1 Z 16 b EStG würde eindeutig der Wille des Gesetzgebers hervorgehen, Reisekostenersätze an die Dienstnehmer in den in dort angeführten Fällen auf Dauer steuerfrei abrechnen zu müssen. Die im Streitfall vorliegenden Sachverhalte wären eindeutig von der Gesetzesnorm umfasst, da die im Gesetz und in den erläuternden Bemerkungen genannten Voraussetzungen eindeutig zutreffen würden. Eine zeitliche Beschränkung für die steuerfreie Auszahlung der Reisekostenersätze sei aus dem Gesetz oder den dazu verfassten Materialien nicht zu entnehmen. Kein Anspruch auf Entfernungszulage würde bei Tätigkeiten des Arbeitnehmers im Werkgelände des Arbeitgebers bestehen, das als ständiger Betrieb im Sinne des Kollektivvertrages gelten würde. Die Argumente der Stellungnahme der GPLA lt. Seite 5 „... Demnach sei es Zweck dieser Bestimmung die Arbeiten an der regelmäßigen Arbeitsstelle jenen gegenüber zu stellen, die ausnahmsweise und unregelmäßig außerhalb dieses Bereiches zu leisten sind, wird jedoch ein Arbeitnehmer an der regelmäßigen Stelle (ständiger Betrieb laut Betriebsvereinbarung) nicht

tätig, sondern an einem anderen Ort, so begründete er an dem Ort, wo er tätig werde, seine ständige Arbeitsstelle. Damit fehlt es an dem Erfordernis einer „Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes“, da an keinem anderen Ort eine Tätigkeit entfaltet wird als beim Einsatzort. Wird ein Dienstnehmer am Betriebsort nicht tätig, weil seine ständige Arbeitsstelle am „Einsatzort“ liegt, ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Damit fehlt es am Erfordernis einer „Montagearbeit außerhalb des ständigen Betriebes“ bzw. einer anderen Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes ...“ würden daher ins Leere gehen, weil der ständige Betrieb lt. der Legaldefinition des Kollektivvertrages in einer Betriebsvereinbarung erzwingbar festzulegen sei und im gegenständlichen Fall tatsächlich festgelegt worden wäre. Montagetätigkeiten an anderen Orten würden daher stets zu einem Anspruch der Arbeiter auf Auszahlung der Entfernungszulage führen. Nach § 3 Abs. 1 Ziff 16b EStG 1988 wäre eine Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes erforderlich. Genau das wäre bei den streitgegenständlichen Einsätzen der Dienstnehmer außerhalb des Werkgeländes zugetroffen. Der Kollektivvertrag in Verbindung mit der Betriebsvereinbarung würde die Festlegung des ständigen Betriebes regeln um bei Tätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebes den Anspruch auf Entfernungszulage, etc. zweifelfrei bestimmen bzw. normieren zu können. Für den Anspruch auf steuerfreie Reisekosten würde es daher einer Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers bedürfen, wobei das Werkgelände des Arbeitgebers als ständiger Betrieb im Einvernehmen mit dem Betriebsrat in einer Betriebsvereinbarung, die für alle Arbeiter gültig sei, festgelegt werde bzw. im konkreten Fall festgelegt worden wäre. Wenn dies zutrefte, sei daher das Erfordernis einer Montagetätigkeit außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers für die Steuerfreiheit der Reisekostensätze bei Einsätzen in den Fabriken und auf den Werkgeländen der Kunden stets erfüllt, wenn solche Arbeiten, die in den erläuternden Bemerkungen näher beschrieben sind, durchgeführt würden.

Wie bereits ausführlich im Prüfungsverfahren und in der Beschwerde beschrieben, wären die beauftragten Arbeiten von den Mitarbeitern der Bf. vorwiegend mit eigenen Maschinen und Werkzeugen durchgeführt worden und wären nur ausnahmsweise Maschinen und Geräte des Kunden für Reparatur- oder Montagearbeiten verwendet worden. Bei ausnahmsweiser, jeweils kurzfristiger Verwendung von Maschinen des Kunden zur Durchführung von Montage- oder Reparaturarbeiten hätte die Bf. stets vorher die Erlaubnis des Kunden eingeholt. Wenn die Bf. Arbeiten an Maschinen der Kunden durchgeführt hätte, hätte es sich um Reparatur- oder Serviceaufträge, die jeweilige Maschine wieder voll funktionstüchtig in Gang zu setzen oder Reparaturen durch rechtzeitigen Austausch der Verschleißteile und des Schmierens und Ölens zu verhindern gehandelt.

Die Mitarbeiter der Bf. wären nicht in die Betriebsabläufe der Kunden integriert gewesen. Häufig wären Reparatur- und Servicearbeiten während der Zeiten eines Betriebsstillstandes oder Betriebsurlaubes bestimmter Abteilungen oder Produktionseinheiten der Kunden gemacht worden. Die Bf. hätte entschieden, wo ausgebaute Bestandteile repariert bzw.

serviciert wurden (in der Werkstätte der Bf. oder vor Ort beim Kunden) sowie ob der kaputte Bestandteil gänzlich zu erneuern wäre oder noch repariert werden konnte. Musste ein Bestandteil ausgetauscht werden, hätte die Bf. mit dem Kunden vereinbart, wer diesen Ersatzteil bestellt und kauft. Es wäre auch vorgekommen, dass die Kunden mit der Anschaffung einer Maschine vom Maschinenhersteller bestimmte Ersatzteile gleich mitbestellt hätten, sodass diese Teile bei einer notwendigen Reparatur vorrätig gewesen wären. In diesen Fällen hätten die Kunden der Bf. diese Ersatzteile zum Zweck des Austausches in ihren Anlagen oder Maschinen übergeben.

§ 3 Abs. 1 Ziff 16b EStG 1988 würde die günstige steuerliche Folgewirkung schaffen, da eben das Gesetz keine zeitliche Begrenzung für die Dauer der Steuerfreiheit der Reisekostenersätze vorsehen würde. Die Dauer einer Entsendung sei mangels einer diesbezüglichen Regelung im gegenständlichen Kollektivvertrag für die Steuerfreiheit von Reisevergütungen ohne Belang. Entfernungszulagen und Nächtigungsgelder könnten somit ohne zeitliche Begrenzung bis zu jenem betragsmäßigen Rahmen, der sich aus § 3 Abs. 1 Ziff 16b EStG 1988 ergibt, steuerfrei ausbezahlt werden. Dabei sei es auch ohne Belang, ob der Dienstnehmer im Werkgelände des Dienstgebers, das als ständiger Betrieb iS des Kollektivvertrages gilt, tätig werde oder nicht. Es werde diesbezüglich auf die erläuternden Bemerkungen zur Beschlussfassung dieses Gesetzes verwiesen und die unten angeführte Aussage hervorgehoben:

„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 aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift kann z. B. für eine Fahrttätigkeit auf Dauer steuerfreies Taggeld gezahlt werden.“ Nur „Bei der vorübergehenden Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde wird die zeitliche Einschränkung durch den gesetzlichen Ausdruck "vorübergehend" vorgegeben.“

Der UFS-Entscheidung (RV/0464-G/06) wäre ein anderer Sachverhalt wie der streitgegenständliche zugrunde gelegen.

Eine weitere Betriebsstätte und somit ein weiterer Betriebsstandort des Unternehmens der Bf. wäre entgegen der Behauptung in der Stellungnahme der GPLA-Prüfung nicht entstanden. Die Bf. hätte an den Betriebsstandorten der Kunden nie Räumlichkeiten gemietet oder gepachtet. Es wären der Bf. von den Kunden auch nie Räumlichkeiten zur ausschließlichen Nutzung überlassen worden. In den Fabrikhallen u. -räumen der Kunden hätte die Bf. Montage-, Reparatur- und Servicearbeiten an deren Anlagen und Maschinen durchgeführt. Es würde in der Natur der Sache liegen, dass die Kunden der Bf. zu diesen Anlagen und Maschinen den Zutritt in die Räumlichkeiten gewährt hätten, wo sich diese Maschinen und Anlagen befanden, damit die erforderlichen Arbeiten von der Bf. durchgeführt hätten werden konnten. Den Mitarbeitern der Bf. wäre lediglich gestattet worden, Pausenräume für die gesetzlich

vorgesehenen Ruhepausen aufgrund des Arbeitszeitgesetzes und zur Einnahme der Mahlzeiten mitzubenutzen. Die in der Stellungnahme der GPLA angeführte Überlassung eines Spindes sei vergleichbar mit der Überlassung eines Spindes in einer Badeanstalt, der vom Badegast auch versperrt werden könne.

Die Mitarbeiter der Bf. hätten bei ihren Arbeiten häufig Schutzkleidung tragen müssen und hätten daher ihre Straßenbekleidung abgelegt. Diese Straßenbekleidung hätte irgendwo während des Arbeitseinsatzes verwahrt werden müssen. Gleiches hätte für alle anderen externen Professionisten egal welcher Branche (Tischler, Zimmerer, Maurer, Installateure, Maschinenbauer, Elektriker, Schlosser, EDV-Techniker, etc.), die in den Fabriksgeländen ihrer Auftraggeber und Kunden Werke erbringen müssen, gegolten.

Bei der Firma ***11*** würde es sich zudem um ein Unternehmen der Lebensmittelbranche handeln. Die Mitarbeiter der Bf. hätten daher schon aus lebensmittelrechtlichen Gründen ihre Straßenbekleidung ablegen und eine Schutzkleidung samt Kopfbedeckung anziehen müssen.

Es wäre daher einleuchtend, dass Auftraggeber und Werknehmer vereinbaren, dass ein geeigneter Platz, der nach Möglichkeit versperrbar ist, wie der Spind einer Badanstalt, vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wird. Die Mitarbeiter der Bf. hätten die Spinde auch immer gewechselt, insbesondere wenn sie in ganz anderen stets wechselnden Gebäudeteilen der Fabriken der Kunden Montage- oder Wartungsarbeiten zu erledigen gehabt hätten. Dabei sei zu beachten, dass stets die Bf., nämlich die Firmenleitung der Bf. oder ein von der Firmenleitung ausdrücklich dazu befugter Mitarbeiter, die konkreten Arbeitsaufträge an die Monteure und Techniker erteilt hätten. Es würde in der Natur der Sache liegen, dass Großanlagen nur vor Ort repariert und serviciert werden könnten. Dabei würde es ebenso in der Natur der Sache liegen gewisse Einrichtungen des Auftraggebers, wie z.B. eine besonders lange Leiter, einen beim Kunden vorhandenen Hebekran oder einen Stapler mitzubenutzen. Dazu hätte die Bf. stets die ausdrückliche Erlaubnis der Kunden einholen müssen. Die Bf. hätte auch eigene Stapler für Montagearbeiten bei den Kunden verwendet, den die Bf. von ihrer Werkstätte in ***7*** zum Kunden transportiert hätte um dort mit diesem Gerät die Montagen durchzuführen.

Die Wasch- und Umkleideräumlichkeiten, die die Mitarbeiter der Bf. bei den Kunden mitbenutzen durften, sowie die Spinde zur Aufbewahrung der Kleidung der Mitarbeiter würden keine weitere Betriebsstätte und auch keinen weiteren Standort des Unternehmens der Bf. begründen.

Die in der Stellungnahme der GPLA-Prüfung aufgestellte Behauptung, dass der Anspruch auf Reisekosten durch eine Vertragsgestaltung generiert werde, die im Kollektivvertrag gar nicht so vorgesehen sei, würde nicht den Tatsachen des abgeschlossenen Kollektivvertrages entsprechen. Wie schon an mehreren Stellen erwähnt, würde das Gericht bei Nichteinigung über die Abgrenzung des ständigen Betriebes entscheiden. Vorher seien jedoch die

Kollektivvertragspartner auf Landesebene zu einem Einigungsversuch gemäß dem Protokoll der Kollektivvertragspartner einzuschalten. Mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit wäre dann letztlich auch über Anrufung des Gerichtes kein anderer Ort als ständiger Betrieb festgelegt worden, wie es schon in der zitierten Betriebsvereinbarung geschehen sei. ***48*** und ***49***, Wirtschaftskammer Österreich würden im Kommentar zum Metallarbeiterkollektivvertrag „Gewerbe“ ausführen, dass die Arbeitnehmer grundsätzlich für einen bestimmten Betrieb aufgenommen werden, welcher dann als ständiger Betrieb gelten würde. Dies auch dann, wenn der Arbeiter den Großteil oder seine ganze Arbeitszeit auf Montagestellen verbringen würde. Maßgebend sei somit der Aufnahmeort. Durch das Regelwerk des Kollektivvertrages über die Festlegung des ständigen Betriebes solle Rechtssicherheit für beide Seiten, Dienstgeber und Dienstnehmer geschaffen werden. Die zeitlich unbeschränkte Steuerfreiheit der gezahlten Tagesgelder als Reiseaufwandsentschädigungen sei eine Folge dieser Legaldefinition des Kollektivvertrages über die Anordnung zur Festlegung des ständigen Betriebes in einer Betriebsvereinbarung. Werde daher der Arbeiter vom Dienstgeber zu einer Montagestelle zur Durchführung von Montagetätigkeiten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitsgebers entsandt, würde der Anspruch auf Entfernungszulagen als Reisekostenersatz bestehen, der bis zu den im EStG genannten Höchstgrenzen von der Einkommensteuer zu befreien wäre.

Kollektivvertrag und Betriebsvereinbarung würden Rechtssicherheit schaffen in dem sie das Werkgelände des Arbeitgebers exakt abgrenzen würden. Montagearbeiten außerhalb des festgelegten ständigen Betriebes würden daher zu einem Anspruch auf Entfernungszulage, Montagezulage, Wegzeitenvergütung, Fahrtkostenersatz, Nächtigungsgeld und bezahlte Heimfahrten führen.

Die Rechtsgrundlage für die Betriebsvereinbarung würde der Kollektivvertrag und das herrschende Arbeitsrecht bilden. Eine Betriebsvereinbarung würde nie einen Sachverhalt verwirklichen, sondern würde vertragliche Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer regeln. Der Sachverhalt werde durch die Anordnung des Dienstgebers an den Dienstnehmer verwirklicht an einem Ort außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers (also außerhalb des ständigen Betriebes), Montagearbeiten durchzuführen. Eine Willkür, so wie in der Stellungnahme der GPLA behauptet, sei darin nicht zu erblicken.

Die Steuerfreiheit der ausbezahlten Entfernungszulage würde § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 als Folge der lohngestaltenden Vorschrift und der Montagetätigkeit außerhalb des definierten Werkgeländes des Arbeitgebers regeln.

Eine Arbeitskräfteüberlassung würde nicht vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hätte bezüglich der Beurteilung, ob Arbeitskräfteüberlassung vorliegt die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Martin Meat“ übernommen und würde in seinem Erkenntnis vom 22.8.2017, Ra 2017/11/0068, die Überprüfung ob

Arbeitskräfteüberlassung vorliegt oder nicht an Hand des wahren wirtschaftlichen Gehalts fordern und würde den folgenden Fragestellungen besonderes Augenmerk beimessen:

- Werde im Rahmen des vorliegenden Vertragsverhältnisses eine gewährleistungsfähige Leistung erbracht?
- Wer bestimmt die Anzahl der für die Herstellung der geschuldeten Leistung jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer?
- Wer würde den Arbeitnehmern die genauen und individuellen Anweisungen, die diese für die Ausführung ihrer Tätigkeiten benötigen, erteilen?

Da bei allen Werkverträgen der Bf. Gewährleistungsvereinbarungen mit den Kunden abgeschlossen worden wären, die in einigen Fällen tatsächlich zu Gewährleistungen seitens der Bf. geführt hätten und die Bf., also ***43***/ ***44*** oder ein von diesen bestimmter Mitarbeiter, wie z.B. Herr ***37*** oder aus den eigenen Reihen der Bf. ein besonders qualifizierter Montageleiter für die konkret bestellten Gewerke die Anzahl der für die Herstellung der geschuldeten Leistung jeweils konkret eingesetzten Arbeitnehmer bestimmt hätten und die Bf. - oder von der Bf. bestimmte Mitarbeiter – den Arbeitnehmern der Bf. die genauen und individuellen Anweisungen erteilt hätten, wie die Gewerke auszuführen seien, würde es sich bei keinem der Geschäftsfälle um Arbeitskräfteüberlassung handeln.

Der VwGH hätte es in der oben angeführten Entscheidung (vom 22.8.2017) als nicht wesentlich erachtet, ob die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Auftraggebers ausgeführt werde und ob der Auftraggeber Maschinen oder Materialien unentgeltlich beistellen würde.

Auch die anderen Merkmale entsprechend § 4 Abs. 2 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, die für Arbeitskräfteüberlassung sprechen, würden aufgrund der tatsächlichen Auftragsverhältnisse und der Art und Abwicklung der an die Bf. erteilten Aufträge nicht zutreffen.

Die Bf. als Werknehmer würde für den Erfolg ihrer Leistungen haften.

Das Personal der Bf. wäre während der Auftragsabwicklung nicht in den Betrieb des Werkbestellers organisatorisch eingegliedert worden.

Die Arbeiten würden vorwiegend mit den Werkzeugen der Bf. durchgeführt werden.

Die Bf. hätte in einem nicht unbeträchtlichen Ausmaß auch das Material für die Gewerke geliefert.

Unbestritten sei, dass die Kunden in vielen Fällen das Material selbst beigestellt hätten (das würde aber nichts an der Tatsache ändern, dass die Auftragsverhältnisse mit den Kunden Werkverträge gewesen wären). Die Bf. hätte bestimmt, ob aus den Anlagen ausgebaute beschädigte Bestandteile einer Anlage beim Kunden oder in der Werkstätte der Bf. in ***7*** repariert würden oder überhaupt durch neue Bestandteile zu ersetzen wären.

Die Produkte bzw. Leistungen hätten sich von jenen der Werkbesteller unterschieden (die Mitarbeiter der Bf. hätten nie ***52*** oder ***53*** produziert).

Die Bf. hätte als Werknehmer das wirtschaftliche Risiko des Auftrages getragen.

Die Bf. als Werknehmer und nicht die Werkbesteller hätten die Dienst- oder Fachaufsicht über die ausführenden Arbeitskräfte gehabt.

Wie sehr ausführlich dargestellt worden wäre wäre die Bf. der Meinung, dass die Bf. keine Arbeitskräfteüberlassung laut Arbeitskräfteüberlassungsgesetz und auch nicht nach der Art einer Arbeitskräfteüberlassung ausgeübt hätte, sondern die Mitarbeiter, die Reisekostenersätze laut Kollektivvertrag erhalten hätten, auf der Grundlage von Werkverträgen, Montagetätigkeiten außerhalb des Werkgeländes der Bf. durchgeführt hätten.

Selbst wenn es sich bei der Beschäftigung einiger Mitarbeiter der Bf. um Arbeitskräfteüberlassung gehandelt hätte, wären die Reisekostenersätze steuerfrei bis zu den Höchstsätzen laut Einkommensteuergesetz zeitlich ohne Begrenzung auszusahlen gewesen, weil die Bf. aufgrund ihrer Gewerbeberechtigungen für das Schlossergewerbe und das Gewerbe der Gas-, Heizungs- und Wasserinstallateure Gewerke in diesen Zweigen für ihre Kunden erbracht hätte und diese Tätigkeiten im Rahmen des Unternehmens der Bf. aufgrund des tatsächlichen Wirkens den gesamten Anteil am Leistungsvolumen des Unternehmens der Bf. ausgemacht hätte und daher nach den gesetzlichen Bestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes zwingend für alle Arbeiter der Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe anzuwenden gewesen wäre (vgl. § 9 Arbeitsverfassungsgesetz). Diesen wesentlichen Umstand hätte die Behörde trotz entsprechenden Vorbringens im Zuge der GPLA nicht geprüft.

Die Behauptung, dass die Bf. im Jahr 2013 an die Firma ***11*** nie Material mitgeliefert hätte, könne entkräftet werden. Es wäre auch vorgekommen, dass die Firma ***11*** zunächst bestimmtes Montagematerial bestellt und die Bf. anschließend mit der Montage beauftragt hätte, sodass das Material und die Montage mit verschiedenen Ausgangsrechnungen an den Kunden verrechnet worden wären.

Der Frage ob Material bei der Durchführung bzw. der Herstellung eines Werkes mitgeliefert wird oder nicht, sei für die Beurteilung, ob Arbeitskräfteüberlassung vorliegt oder nicht, keine besonderen Bedeutung beizumessen (vgl. Geppert, Kurzkommentar zum AÜG, Wien 1989, Seite 59). Laut dem erwähnten Kommentar könnten „nach der werkvertraglichen Normenlage die Vertragsparteien die Stoffbeistellung (=Material im Sinne des ABGB) beliebig regeln (vgl. Krejci in Rummel, ABGB, Rz 5 zu §§ 1165, 1166). Wird darüber keine Vereinbarung getroffen und ergibt sich dazu auch keine Antwort aus den Umständen des Falles, so hätte nach allgemeiner Ansicht der Werkbesteller für die Stoffbeistellung zu sorgen. Infolgedessen könne auch der Besteller den Werkstoff zur Herstellung des von ihm bestellten Werkes selbst bestellen, durch Dritte liefern lassen oder auch aus den Beständen des Werkunternehmers auswählen. Für sich allein könne der Frage der Stoff(Material)beistellung somit keine allzu große Bedeutung zukommen. Vielmehr müssten auch andere der im § 4 Abs. 2 Ziff 1- 4 AÜG

festgehaltenen „Umgehungskriterien“ vorliegen, die insgesamt und abgewogen das Vorhandensein von Arbeitskräfteüberlassung nahelegen.

In diesem Zusammenhang werde zudem erwähnt, dass gemäß § 3 Abs. 1 Ziff 16b EStG 1988 auch Reisekostenersätze, die für eine Arbeitskräfteüberlassung gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift verpflichtet ist, zeitlich unbefristet bis zu den Höchstgrenzen gern. EStG steuerfrei zu belassen seien.

Die Bf. hätte bei der Herstellung der Gewerke im Auftrag ihrer Kunden stets zu Gewährleistungen und Haftungen herangezogen werden können, wären die Gewerke mangelhaft ausgeführt worden.

Zur Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben werde auf die Ausführungen der Beschwerde und zusätzlich auf die Entscheidung des BFG GZ.RV/2101420/2017 vom 16.3.2018 und des VwGH GZ 94/13/0070 vom 11.12.1996, kommentiert im BFG Journal 2018, 171, verwiesen.

Bei allen Vorprüfungen (**54**, **55**) wäre schließlich nach umfangreicher Analyse des bis zum Schluss (Dezember 2016) unverändert gebliebenen Sachverhaltes und anschließender rechtlicher Beurteilung des Sachverhaltes durch die Finanzbehörde festgestellt worden, dass die Auszahlung der Reisekostenersätze bis zu den im EStG genannten Höchstgrenzen steuerfrei zu erfolgen habe (bis 31.12.2007 lt. § 26 Ziff 4 vierter Satz EStG bzw. laut Verordnung BGBl. II 306/1997) bzw. bei den nachfolgenden GPLA's für den Zeitraum 2008 und 2009 laut § 3 Abs. 1 Ziff 16b EStG 1988).

Bei allen Prüfungen wäre insbesondere gründlich analysiert worden, ob Arbeitskräfteüberlassung vorgelegen wäre. Arbeitskräfteüberlassung hätte bei keiner der Vorprüfungen festgestellt werden können. Bei allen Vorprüfungen wäre festgestellt worden, dass eine gewisse Anzahl von Mitarbeitern steuerfreie Reisekostenersätze bis zu den im Einkommensteuergesetz genannten Höchstgrenzen für Baustellen- und Montagetätigkeit bei Einsätzen an der jeweils gleichen Montagestelle außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers für Zeiträume von mehr als 6 Monaten erhalten hätte. Da keine steuerpflichtigen Tatbestände festgestellt hätten werden können, hätten diese Reisekostenersätze offensichtlich aufgrund der klaren Rechtslage bis zu den im Einkommensteuergesetz genannten Höchstgrenzen nicht nachversteuert werden dürfen.

Durch die Gesetzesänderung ab 1.1.2008 und Einführung des § 3 Abs 1 Ziff 16b EStG 1988 wäre der Tatbestand für die Auszahlung steuerfreier Reisekostenersätze bis zu den im Einkommensteuergesetz genannten Höchstgrenzen sogar noch um den Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz erweitert worden. Sowohl beim Tatbestand „Baustellen und Montagetätigkeiten außerhalb des Werkgeländes des Arbeitgebers“ als auch beim Tatbestand „Arbeitskräfteüberlassung nach dem

Arbeitskräfteüberlassungsgesetz“ seien die Reisekosten bis zu den im Einkommensteuergesetz genannten Höchstgrenzen steuerfrei abzurechnen und auszuzahlen und zwar ohne irgendwelche zeitlichen Begrenzungen auf die gesamte Dauer, wenn dies aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift zu erfolgen hätte. Dieser Tatbestand „Vorhandensein einer lohngestaltenden Vorschrift“ würde zutreffen.

Die Behörde sei nun erstmalig im Zuge der GPLA's für die Jahre 2010 bis 2016 zu einer anderen von der bisherigen Rechtsmeinung abweichenden Rechtsmeinung gelangt. Unabhängig davon, ob die Rechtsmeinung zu der die Behörde im Zuge der GPLA's 2010 bis 2016 gelangt ist, tatsächlich richtig sei (die Bf. bezweifle das), müsse überprüft werden, ob im Lichte der Ergebnisse der Vorprüfungen im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben erstmals davon abgewichen oder diese neue Rechtsmeinung der Behörde erst für zukünftige Sachverhalte angewendet werden dürfe.

Wie das BFG in der zitierten Entscheidung treffend ausgeführt habe, dürfe bei gegenüber in den Vorjahren gleichgebliebenen Verhältnissen der Umstand einer „seinerzeitigen“ ausdrücklichen (behördlichen) Anerkennung einer sachverhaltsmäßig offengelegten steuerlichen Vorgehensweise des Abgabepflichtigen bzw. Haftungspflichtigen nicht außer Betracht gelassen werden.

Im gegenständlichen Streitfall würde die Unbilligkeit im Sinne von Treu und Glauben in dem Umstand bestehen, dass die Abgabenbehörde nach gründlicher Prüfung des Sachverhaltes, der sich nicht verändert hätte, die Lohnsteuerfreiheit und das Nichtbestehen der Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrags ausdrücklich anerkannt hätte.

Die Unbilligkeit würde dabei der zusätzliche Umstand vollenden, dass es der Bf. nicht gelingen könne, die Lohnsteuernachforderungen bei den Dienstnehmern als Schuldner der Abgaben nachzuverrechnen und refundiert zu erhalten. Wie schon in der Bescheidbeschwerde ausgeführt sei aus dem Blickwinkel des Grundsatzes von Treu und Glauben die Festsetzung der Abgaben für die im Bericht der Schlussbesprechung angeführten Reisekostenaufwandsersätze nicht statthaft und es wird aus diesem Grund gebeten zu überprüfen, ob in Anwendung dieses Grundsatzes die Bescheide insoweit aufzuheben bzw. abzuändern seien.

Zur Aussage in der Bescheidbegründung, dass „... die festgestellte Art der Tätigkeitsausübung für die Dauergeschäftspartner mit den überwiegend verbundenen Leistungsinhalten als Personalgestellung anzusehen ist...“ und aus diesem Grund die Steuerfreiheit für die an die Dienstnehmer ausbezahlten Reiseaufwandsentschädigungen nicht zu gewähren sei, wäre kein Parteiengehör gewährt worden, da diese Aussage erstmalig nach der Schlussbesprechung und der danach erfolgten geänderten rechtlichen Beurteilung, offensichtlich aufgrund der Änderungen der Lohnsteuerrichtlinien, ohne Gelegenheit einer Stellungnahme für die Bf. dazu, getroffen worden wäre. Es hätte zu dieser geänderten rechtlichen Beurteilung auch keinerlei Besprechungen zwischen der Bf. und der Finanzbehörde gegeben. Bis zum Abschluss der

Schlussbesprechung wäre die GPLA den Ausführungen der Bf. gefolgt und wäre von Werkverträgen und nicht von Arbeitskräfteüberlassung ausgegangen. Das könne von den Teilnehmern an der Schlussbesprechung bezeugt werden.

Am 14.12.2018 erließ das Finanzamt ***1*** eine die Beschwerden vom 24.3.2017 sowie vom 2.6.2017 abweisende Beschwerdeentscheidung, die an die Bf. als Bescheidadressatin gerichtet ist und im Kopf der Entscheidung die Abgabekontonummer der Bf. anführt.

Nach Wiedergabe der Prüfungsfeststellungen (S. 1 bis 5) wurde ausgeführt, dass für die getroffenen Feststellungen die im Rahmen des Prüfverfahrens vorgelegten und stichprobenweise eingesehenen Zeitnachweise der jeweiligen Monate herangezogen worden wären. Die Zeitnachweise würden die Angabe des Auftraggebers, des Mitarbeiters mit dessen Einordnung zu Tätigkeitsbereichen O-Monteur, Monteur, Schlosser, Installateur bzw. Helfers, der Pers-Nr., des KFZ-Kennzeichens, dem Auftraggeber, der Baustelle und der Auftragsnummer wie die zugehörigen Fahrtenbücher enthalten. Festzustellen wäre, dass die Fahrtenbücher sowohl bei täglichen als auch wochenweisen Fahrten als Ausgangspunkt bei der Abfahrt jeweils ***7*** ausweisen würden. Die Abfahrtszeit wäre selbst bei Mitarbeitern, welche näher zum Tätigkeitsort wohnen würden, im Regelfall mit 4:30 Uhr angegeben worden. Für die beispielsweise nach ***17*** zur Fa. ***11*** mit 62 bzw. 63 Kilometer angeführte Wegstrecke werde im Regelfall 90 Minuten Fahrzeit angeführt. Auch Arbeitnehmer, welche in entgegengesetzter Richtung des Einsatzorts wohnen und daher für die Anfahrt zum Abfahrtsort ***7*** sogar diesen passieren würden um dann laut den Eintragungen in den Fahrtenbüchern vom Betrieb des Arbeitgebers wieder zum Einsatzort fahren, würden in den Fahrtenbüchern als Abfahrtsort ***7***, die jeweilige Distanz und die Wegzeit nach dem vorigen Schema ausweisen. Für die Rückfahrt würden wiederum 90 Minuten als Wegzeit und als Zielpunkt ***7*** angeführt werden.

Die Zeitnachweise würden wohl den Auftraggeber und die Baustelle, Adresse, im Regelfall aber keine Auftragsnummer enthalten.

Sodann wird in der Beschwerdeentscheidung die Beschwerde vom 24.3.2017 wörtlich wiedergegeben (S. 6 Mitte bis S. 36 Mitte). Nach Wiedergabe der Stellungnahme des Prüfers vom 29.6.2018 sowie der Gegenäußerung der Bf. vom 15.11.2018 wird von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt ausgegangen:

Aus den Prüffeststellungen, den eingebrachten Rechtsmittelschreiben, der Stellungnahme des Prüforgans und der Gegenäußerung der steuerlichen Vertretung würde hervorgehen, dass das Unternehmen der Bf. übereinstimmend dem Bereich Metallverarbeitung zugehörig angesehen worden wäre. Aus den finanzbehördlich vorliegenden Grunddaten würde der Wirtschaftszweig mit Gas-, Wasser-, Heizungs- sowie Lüftungs- und Klimainstallationen (***56***) hervorgehen. Damit sei die Zuordnung zum Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe, von welcher in den Vorverfahren ausgegangen wurde, zu Recht erfolgt. Punkt VIII

des Kollektivvertrags würde die Regelungen für Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes enthalten. Mit der Betriebsvereinbarung vom ***33***1999 wäre unter anderem festgelegt worden, dass als ständiger Betrieb der Firmensitz in ***7*** und für jede Tätigkeit außerhalb des Gemeindegebiets von ***7*** Stadt eine Nächtigung als angeordnet gelte und Diätenanspruch bestehen würde ohne die dafür maßgeblichen Tätigkeiten oder Voraussetzungen näher festzulegen.

Im Rahmen des abgabenbehördlichen Prüfverfahrens wäre festgestellt worden, dass Mitarbeiter teilweise durchgehend, teilweise über längere Zeiträume am gleichen Einsatzort tätig gewesen wären.

Die vom Prüfgorgan eingesehenen an die Dauerkunden ***11***, ***12*** und ***25*** des Jahres 2013 gelegten Ausgangsrechnungen würden überwiegend Monteurstunden mit SEG-Zulagen aufweisen. Gegenüber der Fa. ***11*** wäre die Rechnung in der Regel mit dem Text Rechnung Nr. xxxxxx über durchgeführte Arbeiten lt. Ihrem Auftrag vom Monat Jahr lt. beiliegenden Zeitnachweisen, für verschiedene Gewerke lt. Ihren Unterlagen und Projektaufstellungen, Werk - ***17***/*18*** - Instandhaltung versehen. Vereinzelt wären sogar Überstunden und Schichtzulagen zur Verrechnung gelangt (z.B. Rechnung Nr. ***57*** vom 5.12.2013 bzw. Rechnung Nr. ***58*** vom 20.12.2013). In einigen Fällen würden aus den Ausgangsrechnungen konkrete Werkaufträge hervorgehen. Konkrete Größenordnungen zur Verteilung der Arbeitszeit auf Dienstleistungen und Werkaufträge würden nicht vorliegen. Die Mitarbeiter hätten über ihre Tätigkeit Zeitnachweise und Fahrtenbücher geführt. In den Zeitnachweisen wäre neben den Zeitangaben auch die Angabe des Auftraggebers, der Baustellen bzw. Adresse und der Auftragsnummer vorgesehen. Die eingesehenen Unterlagen würden nur fallweise konkrete Angaben zu den Aufträgen beinhalten.

Eine im Rahmen der Vorprüfung vorgenommene Besichtigung bei der Fa. ***11*** hätte ergeben, dass die Mitarbeiter der Bf. weder einen eigenen Bereich genutzt noch auf andere Weise von den Mitarbeitern der Fa. ***11*** getrennt tätig gewesen wären. Selbst die Garderobe- und Pausenräume wären gemeinsam mit den Mitarbeitern der Fa. ***11*** benutzt worden. Ebenso wären die der Bf. zuzuordnenden Geräte und Maschinen nicht gesondert abgestellt bzw. gelagert worden. Dass diesbezüglich eine Änderung Platz gegriffen hätte, wäre weder den Prüfunterlagen noch den Beschwerdeschriftsätzen zu entnehmen und könne daher davon ausgegangen werden, dass in den zu beurteilenden Zeiträumen gleichgelagerte Verhältnisse vorgelegen hätten.

In rechtlicher Hinsicht führt das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung nachstehendes aus:

Die Steuerfreiheit der Reisekosten wäre im § 3 Abs. 1 Zi 16b EStG 1988 bzw. die nicht steuerbaren Auslagensätze wäre im § 26 Abs. 4 EStG 1988 determiniert. Über die abgabenrechtlich heranzuziehende Rechtslage hinaus sei die kollektivvertraglich vorgesehene

Vereinbarung bzw. das herzustellende Einvernehmen über den Ort des ständigen Betriebs zu beachten. In diesem Zusammenhang sei die Relevanz der kollektivvertraglichen Regelungen bei der rechtlichen Beurteilung der zu unterziehenden Tätigkeit zu untersuchen und zu beurteilen. Dabei sei neben der Rechtslage, dem dazu verfügbaren Kommentar auch auf die Rechtsprechung zurück zu greifen. So hätte der Oberste Gerichtshof (OGH) in der Entscheidung vom 7.6.2001, GZ 9ObA81/01d, sich mit dem ständigen Betrieb im Sinne des Kollektivvertrags für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe auseinandergesetzt. Demnach sei unter „ständigem Betrieb“ im Sinne des Kollektivvertrages jener Ort gemeint, 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. Im Entscheidungsfall wäre der Dienstnehmer (Kläger) mit seiner Zustimmung einem Dritten zur Gänze als Arbeitskraft überlassen, sodass sein ständiger Betrieb die Betriebsstätte der Leistungsempfängerin geworden ist. Mangels Abwesenheit des Dienstnehmers von seinem neuen ständigen Betrieb habe er weder Anspruch auf Entfernungs- noch auf Montagezulagen gehabt. Mit dieser Entscheidung hätte der OGH ausgesprochen, dass der Ausdruck „ständiger Betrieb“ im Sinne des gegenständlichen Kollektivvertrages auf die konkrete Arbeitsstelle und nicht auf den Betriebsbegriff im Sinne des Arbeitsverfassungsgesetzes (ArbVG) abstellt.

Demnach sei es Zweck der Bestimmung (Abschnitt VIII des Kollektivvertrages), die Arbeiten an der regelmäßigen Arbeitsstelle jenen gegenüber zu stellen, 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.

In der Berufungsentscheidung vom 29. April 2009 hätte der Unabhängige Finanzsenat Außenstelle Graz zur GZ RV/0464-G/06 die Rechtsprechung des OGH auch für steuerliche Zwecke als relevant betrachtet und die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung gem. § 26 Abs. 4 EStG nicht (Anmerkung: zu ergänzen wohl: als vorliegend) erkannt. Wenngleich diese Rechtsprechung zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten der Rechtslage mit der Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Zi 16b EStG 1988 ergangen ist, sei diese als Grundsatzentscheidung anzusehen und daher auch für die Beurteilung der in Rede stehenden Sachlage als maßgeblich einzustufen.

Über die Rechtslage und Rechtsprechung hinaus, wäre zudem zu erwägen, inwieweit eine grundsätzlich, ohne entsprechende Voraussetzungen bzw. Anwendungsbedingungen bestimmende, getroffene Vereinbarung über den „ständigen Betrieb“ allgemein als sachgerecht befunden werden könne.

Auch würden sich aufgrund der Art und des Inhalts der vorgelegten Aufzeichnungen über die Fahrten im Hinblick auf die ausgewiesenen Zeiten und Strecken grundsätzlich Zweifel an deren

Aussagekraft erheben. Der Nachweis über die Voraussetzungen und den Umfang der abgerechneten steuerfreien Bezugssteile würde daher nicht zweifels- bzw. mangelfrei erbracht erscheinen. Da jedoch davon ausgegangen werden könne, dass die Tätigkeiten außerhalb des Betriebes erbracht worden wären, und damit die im Rahmen des Prüf- und Rechtsmittelverfahrens in Rede gestellten Entfernungszulagen bzw. Nächtigungsgelder zu beurteilen sind, würden diese dennoch einer rechtlichen Würdigung unterzogen werden. Der im konkreten Fall zur Anwendung gebrachten Betriebsvereinbarung würde es, über die entsprechende sachliche Grundlage hinaus, vor allem in Anlehnung an die zum ständigen Betrieb ergangene Rechtsprechung, an der grundsätzlichen Legitimation mangeln. Für die generelle Anordnung einer Nächtigung für Einsätze außerhalb des Stadtgebiets von ***7*** würde weder aus den vorliegenden Unterlagen noch aus den getroffenen Angaben ein plausibler Grund hervorgehen. Darüber hinaus könne ein solcher ohne Entfernungs- bzw. Fahrzeitgrenzwerte auch nicht erkannt werden. Mit dem nicht nur vorübergehenden erfolgten Einsatz an einem Ort wäre daher ein neuer ständiger Betrieb im Sinne der Rechtsprechung als gegeben anzusehen. Der Anspruch auf die Zulagen und Nächtigungsgelder wäre daher für diese Zeiträume dem Grunde nach nicht mehr gegeben. Mit der erfolgten Differenzierung in Mitarbeiter, welche ab dem ersten Arbeitstag an ein und demselben Arbeitsort tätig wurden und solche, welche auf einen Arbeitsort zugewiesen wurden und dort dann längerfristig zum Einsatz kamen, wäre hinsichtlich des Zeitpunkts des Entstehens des neuen ständigen Betriebs nach der jeweiligen Sachlage differenziert worden. Dabei wäre für jene Mitarbeiter, welche nicht vom ersten Tag an an einem Einsatzort tätig wurden ein An- bzw. Vorlaufzeitraum von 6 Monaten zur Anwendung gebracht und der neue ständige Betrieb als danach als entstanden angesehen worden. Diese Zeitspanne würde nicht zuletzt angesichts der ständigen Rechtsprechung zum gesetzlich nicht definierten Begriff durchaus angemessen und keinesfalls zu kurz bemessen erscheinen. Der erfolgten Beurteilung würde daher auch diesbezüglich kein Mangel anhaften. Die als Folge der getroffenen Feststellungen und der vorgenommenen rechtlichen Würdigung erkannte Steuerpflicht der Entfernungszulagen und Nächtigungsgelder würde daher nicht nur der Rechtslage auf Basis der Rechtsprechung, sondern auch der Sachlage schon in diesem Bereich hinlänglich Rechnung tragen. Die im Rahmen des Prüf- und auch Rechtsmittelverfahrens aufgekommene bzw. weiter angesprochene Frage nach der Art der Tätigkeit und den damit in Zusammenhang stehenden Anhaltspunkten, welche auf eine Arbeitskräftegestellung schließen lassen, hätten insofern Relevanz, als gegebenenfalls die Anwendungsvoraussetzungen des Kollektivvertrags davon abhängig wären. Anhand der eingesehenen Unterlagen, wie insbesondere der Ausgangsrechnungen, hätte wohl als Ergebnis des Prüfverfahrens zu Recht davon ausgegangen werden können, dass neben Werkverträgen auch durchgehende und/oder längerfristige Arbeitsleistungen für die Auftraggeber erbracht worden wären. Die aus den Zeitnachweisen hervorgehenden Dokumentationen würden diese Sachlage untermauern und würden wohl die Überlegung, ob mit der dauerhaften bzw. langfristigen Tätigkeit zu einzelnen Mitarbeitern eine Arbeitskräfteüberlassung entfaltet worden wäre, verständlicherweise aufkommen lassen. Weder aus dem Prüfbericht noch aus

der Stellungnahme des Prüforganes würde hervorgehen, dass bei der im Rahmen des Prüfverfahrens erfolgten rechtlichen Würdigung davon ausgegangen worden wäre, dass keine Werkvertragsverhältnisse vorgelegen hätten. Es wäre festgestellt worden, dass die an die Kunden, zu welchen die gegenständliche Sachlage festgestellt worden wäre, gelegten Ausgangsrechnungen vor allem Leistungen und wenn überhaupt nur in geringem Umfang Material beinhaltet hätte. Lediglich gegenüber dem Kunden ***12*** wäre Material in Rechnung gestellt worden. Die im Laufe des Prüf- bzw. Rechtsmittelverfahrens dazu vorgebrachten Beispiele würden wohl erkennen lassen, dass Werkaufträge vorgelegen wären, was aber gar nicht in Frage gestellt worden wäre. Detaillierte Abrechnungen, Erlöszuordnungen bzw. Auswertungen, welche eine konkrete Beurteilung der Einnahmen- bzw. Zeiteinsatzverhältnisse möglich machen würden, wären weder den Prüfunterlagen noch den Rechtsmitteleingaben zu entnehmen. Die im Zuge des Prüfverfahrens zur Abgrenzung zwischen aufgrund von Werkverträgen erbrachten Arbeiten und etwaiger Arbeitskräftegestellung herangezogenen Beschäftigungs- bzw. Einsatzzeiten an einem Einsatzort würden durchaus plausibel und methodisch schlüssig erscheinen. Die derart festgestellten Verhältnisse würden deutliche Hinweise, welche auf eine „verdeckte“ Arbeitskräftegestellung schließen lassen, erkennen lassen. Die getroffene rechtliche Würdigung und damit einhergehende abgabenrechtliche Relevanz der Reisekostenersätze wäre da nur die rechtlich vorgesehene Folge und keineswegs rechtswidrig. Der im Rechtsmittelverfahren vorgebrachte Hinweis auf die kollektivvertraglichen Bestimmungen zur Arbeitskräfteüberlassung könne dem Begehren nicht zum Erfolg verhelfen, da keine gewerberechtliche Betätigung im Sinne des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG) vorliegen würde. Damit würde es schon an der Anwendungsvoraussetzung für die kollektivvertraglichen Regelungen mangeln. Darüber hinaus wären bei der Beurteilung des ständigen, ortsfesten Betriebs, dessen Verlassen nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen für Arbeitskräfteüberlassung erforderlich ist, die vorigen Überlegungen und deren rechtliche Würdigung ebenso zu beachten bzw. heranzuziehen. Dem Beschwerdebegehren könne auch insofern kein Erfolg zukommen. Den weiteren Ausführungen bezüglich der Abgrenzung zwischen Werkvertrag und Arbeitskräfteüberlassung könne im Wesentlichen beigeprlichtet werden. Es könne jedoch nicht erkannt werden, in welcher Weise eine Differenzierung zwischen den zumindest aus Sicht der Finanzverwaltung vorliegenden unterschiedlichen Auftragsinhalten bzw. Tätigkeiten, damit verbunden werden soll. Insbesondere würde weder aus den Ausführungen noch aus anderen Unterlagen hervorgehen, welche Werkverträge der langfristigen oder durchgängigen Tätigkeit von Mitarbeitern bei Auftraggebern zu Grunde liegen würden. Die allgemein gehaltenen Aussagen würden daher auf den konkreten Fall ohne konkrete, nachvollziehbar Unterlagen keine Wirkung entfalten können. Zu den vorgebrachten Gewährleistungs- und Haftungsfällen wäre anzumerken, dass nicht ausgeschlossen würde, dass längerfristig oder dauerhaft tätige Mitarbeiter bei unbestrittenermaßen als Werkvertrag anzusehenden Aufträgen vor Ort mitgearbeitet hätten. Es wären jedoch weder im Prüf- noch im Rechtsmittelverfahren Unterlagen bzw. Beweismittel vorgelegt worden, welche eine Beurteilung des Ausmaßes (z.B. Zeit) noch der Anzahl der

eingesetzten Mitarbeiter möglich machen würden. Es könne daher auch nur bedingt beurteilt werden, ob die in Rede stehenden Mitarbeiter an dem Verkaufstrag überhaupt und wenn ja mit welchen Voraussetzungen und Rahmenbedingungen mitgewirkt hätten. Die Möglichkeit, dass die längerfristig oder sogar dauerhaft im Einsatz befundenen Mitarbeiter an einem Verkaufstrag (gelegentlich mit)gearbeitet hätten, vermöge die grundsätzliche Sachlage nicht so maßgeblich zu verändern, dass eine andere rechtliche Würdigung möglich werde. Die in der Gegenäußerung angeführten Ausgaben für Waren- und Materialeinsätze würden sich zwischen Euro 36.000,00 im Wirtschaftsjahr 2012/13 und Euro 95.000,00 im Wirtschaftsjahr 2013/14 bewegen und würden daher im Bereich des bei der Beurteilung zu Grunde gelegten Wertansatzes liegen. Der Umstand, dass sich im Betriebsvermögen der Bf. Maschinen und andere Anlagevermögenswerte befinden, vermöge die Möglichkeit der Überlassung von Arbeitskräften nicht auszuschließen und könne daher nicht als entscheidungsrelevant gesehen werden. Zu den zur Nächtigung vorgebrachten unterschiedlichen Sachverhalten würde es nicht nur der in der Betriebsvereinbarung kriterienlosen Anordnung wie bereits ausgeführt der erforderlichen Sachgerechtigkeit fehlen, sondern auch den vorgelegten Ausgaben für Nächtigung in ***17*** mit monatlichen Beträgen um rund Euro 300,00 an Fremdüblich- und damit Glaubwürdigkeit. Auch im Rechtsmittelverfahren sei daher zu befinden, dass die grundsätzlich gesetzlich mögliche Steuerbefreiung bei der vorliegenden Sachlage nicht zur Anwendung gelangen könne.

Zu den vorgebrachten Einwendungen des Verfahrensrecht und vor allem den Grundsatz von Treu und Glauben betreffend, wären die dafür maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen unter Beachtung der verfügbaren Kommentare bzw. ergangenen Rechtsprechung heranzuziehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben würde nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützen. Die Behörde wäre vielmehr verpflichtet, von einer etwaigenfalls gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (zB VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136). Ob dies im gegenständlichen Fall überhaupt so wäre, vermag mangels Kenntnis der Sachlage in den Vorperioden nicht beurteilt zu werden. Darüber hinaus müssten nach der Judikatur (zB VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; VwGH 10.7.1996, 92/15/0101; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185) besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen. Dies könne etwa der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (zB VwGH 24.4.1996, 93/13/0076; VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 26.6.2002, 98/13/0013). Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben würde voraussetzen,

- dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn bzw. für seinen Vertreter zum Ausdruck gekommen sei, und

- dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hätte (zB VwGH 4.12.2003, 2003/16/0114; VwGH 21.6.2004, 2003/17/0334; VwGH 18.10.2005, 2003/16/0486).

Wenn eine Behörde ein bestimmtes geschäftliches Verhalten durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt hätte und nachfolgend ein und derselbe Vorgang, wenn auch in vertretbarer Weise, anders beurteilt werde, so dürfe der Wechsel zu dieser anderen vertretbaren Beurteilung dennoch nicht zu einer Doppelbesteuerung führen, da hierdurch Treu und Glauben verletzt werden (VfGH 30.1.1980, B 29/77; Verletzung des Gleichheitssatzes). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, würde die Behörde nicht hindern, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104). Wäre allerdings die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden, so würde der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre sprechen (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070). Insgesamt wäre zum vorgebrachten bzw. eingewandten Grundsatz von Treu und Glauben unter Hinweis auf die rechtlichen Überlegungen und Grundlagen festzustellen, dass weder die im Rahmen der vorhergehenden Prüfverfahren erfolgten Bearbeitungsschritte und damit verbundenen rechtlichen Würdigungen noch die darüber hinaus gesetzten Maßnahmen geeignet wären, Abstand von der aufgrund der vorzunehmenden rechtlichen Würdigung vorzunehmenden Abgabenfestsetzung zu nehmen.

Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2018 betreffend Haftungsbescheide zur Lohnsteuer für die Jahre 2010 bis 2016, Festsetzung Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2016 brachte die Bf. am 15. Jänner 2019 einen Vorlageantrag ein, in dem nochmals die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt wurden. Weiters wurde in diesem Vorlageantrag beantragt die Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2018 aufzuheben und den Beschwerden gegen die angeführten Bescheide stattzugeben.

Ausgeführt wurde, dass in der Zeile 2 der Beschwerdeentscheidung unzutreffend die Firma ***34*** angeführt werden und nur die Beschwerden vom 24.3.2017 (für 2010-2015) namentlich genannt würden während die Beschwerden vom 2.6.2017 (für 2016) nicht ausdrücklich mit Hinweis auf das Beschwerdedatum genannt, sondern nur mittels der Formulierung „und 1.1.2016 bis 13.12.2016“ erwähnt werden würden. Vorliegender Vorlageantrag würde daher auch sämtliche Bescheide das Jahr 2016 betreffend umfassen.

Zu den in der Beschwerdeentscheidung vom Finanzamt neu vorgebrachten Punkten würde noch Stellung bezogen und allenfalls weitere Unterlagen und Dokumente hiezu vorgelegt werden, die entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes belegen würden, dass die im

Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe geregelten Reisekosten bis zur Höchstgrenze des § 26 Ziff 4 EStG auf Grund der Bestimmung des § 3 (1) Ziff 16b EStG unabhängig von der Dauer der Reise steuerfrei an die Dienstnehmer auszubezahlen gewesen wären und von diesen Beträgen kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seitens des Dienstgebers zu bezahlen wäre.

Mit Vorlagebericht vom 20. Jänner 2020 legte das Finanzamt die Beschwerden vom 14.12.2016 (betreffend die Jahre 2010 bis 2015) und vom 2.6.2016 (für das Jahr 2016) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Mit Beschluss vom 29. Oktober 2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt Österreich um Vorlage von Unterlagen betreffend den im Prüfbericht vom 14.11.2016 festgestellten durchgehenden Einsatz der darin angeführten Dienstnehmer sowie um Vorlage der Beilage zum Prüfbericht vom 4.5.2017.

Am 11. November 2021 langte eine Stellungnahme des Finanzamtes zum Beschluss vom 29.10.2021 ein, in der folgendes ausgeführt wurde:

Nach Rücksprache mit dem damaligen Prüfer, ***59***, wären von ihm im Zuge der Prüfung sämtliche Arbeitszeitaufzeichnungen bzw. Reiserechnungen von allen Dienstnehmern durchgesehen und in einer Excel-Tabelle dargestellt worden (siehe beiliegendes Dokument „RR_GmbH_2010-2016“).

Für diese Tabelle wären aus der Prüfsoftware ACL die einzelnen steuerfreien Lohnarten pro Dienstnehmer und Jahr herauskopiert worden. Da man diesen Befehl damals für jedes Jahr einzeln eingeben musste, könne es sein, dass das „Exportergebnis“ in die Excel-Tabelle etwas zwischen den Jahren differieren würde - grundsätzlich würde es allerdings den zur Verfügung gestellten Daten entsprechen. Sollte es zum Bericht Differenzen geben, so wären diese als Tippfehler einzustufen.

In der Tabelle wäre auf der rechten Seite angemerkt worden, bei wem der Dienstnehmer in welchem Zeitraum beschäftigt war. Gleichzeitig wäre auch die Summe der steuerpflichtigen/nachverrechneten Diäten angeführt worden.

Wenn aus den eingesehenen Aufzeichnungen ersichtlich gewesen wäre, dass ein Dienstnehmer länger als 6 Monate durchgehend an einem Ort tätig gewesen wäre, wären die Zulagen ab dem 7. Monat als sozialversicherungs- und steuerpflichtig eingestuft worden. Monate, für die solch eine Nachverrechnung vorgenommen wurde, wären in der Tabelle gelb markiert worden.

Im Jahr 2010 wären alle Mitarbeiter erst ab Juli 2010 als steuerpflichtig abgerechnet worden, da nicht verifiziert werden konnte, ob die Mitarbeiter auch 2009 schon an dem entsprechenden Einsatzort tätig waren. Eine Ausnahme davon würde der Dienstnehmer

60 bilden, der von seinem ersten Arbeitstag (im März 2010) an bei ***12*** eingesetzt worden wäre.

Nach Rücksprache mit dem damaligen Prüfer hätte es sich bei der im Prüfbericht vom 4.5.2017 erwähnten Beilage um einen Ausdruck der Datei „Differenzen_GmbH.xls“ gehandelt. Diese wäre am 27.04.2017 auch an die steuerliche Vertretung per E-Mail übermittelt worden.

Es wären von jedem Mitarbeiter alle Reiserechnungen eingesehen und in der Excel-Tabelle dargestellt worden, allerdings wären nur „stichprobenartig“ einige Reiserechnungen pro Dienstnehmer eingescannt bzw. kopiert worden; meist zu Beginn, Mitte und Ende des Jahres. Es wären von keinem Dienstnehmer sämtliche Reiserechnungen eingescannt worden, sodass keine durchgehende Vorlage von Aufzeichnungen möglich wäre.

Bei Durchsicht des Hand-Aktes des Prüfers hätten allerdings noch Rechnungen bzw. Bestätigungen für Wohnungen und Schlafstätten einiger Dienstnehmer gefunden werden können, die eine durchgehende Tätigkeit am Einsatzort belegen können: So hätte der Dienstnehmer ***61*** von Oktober 2011 bis Dezember 2016 in ***18*** einen Wohnsitz gemeldet und ***62*** von Jänner 2008 bis Juli 2016; beide jeweils in der ***63***. Dies korrespondiert mit den jeweiligen Einsatzorten, da ***61*** ab April 2011 und ***62*** ab Juli 2010 durchgehend bei der Firma ***11*** in ***18*** tätig gewesen wären.

Ebenso hätte ***64*** von Oktober 2012 bis März 2015 in ***65*** einen Wohnsitz gemeldet gehabt (und anschließend einige Monate direkt in ***19***). In dieser Zeit (und darüber hinaus) wäre er ständig im Werk der Firma ***11*** in ***19*** eingesetzt gewesen.

32 wäre ebenfalls durchgehend bei der Firma ***11*** in ***19*** eingesetzt gewesen und hätte von September 2012 bis März 2017 in ***66*** einen Wohnsitz gemeldet gehabt. Zwischen diesem Wohnsitz und der Einsatzstätte würden rund 5km liegen.

Wie schon beschrieben, wären sämtliche Reiserechnungen vom Prüfer eingesehen, jedoch nur auszugsweise kopiert worden. In der Tabelle wären jedoch für jeden Monat die sich aus den Reiserechnungen ergebende Werte eingetragen und auch vermerkt worden, in welchem Zeitraum der Dienstnehmer bei welchem Auftraggeber tätig gewesen wäre.

Es wären lediglich jene Monate nachverrechnet worden, die in der Excel-Tabelle gelb markiert sind (siehe auch Tabellenblatt „einzelneDN_Pkt4“ im Dokument „RR_GmbH_2010-2016“). Sofern bei den eingescannten Reiserechnungen auch andere Einsatzorte ersichtlich gewesen wären, wäre keine Nachverrechnung vorgenommen worden.

Die Logik der Tabelle sei anhand des Dienstnehmers ***67*** erklärt: Aus den eingesehenen Reiserechnungen hätte sich ergeben, dass Hr. ***67*** seit September 2010 durchgehend bis Anfang Juni 2011 bei ***12*** eingesetzt worden wäre (siehe Tabellenblatt „stfrei2010“). Deshalb wäre ab März bis inkl. Mai 2011 eine Nachverrechnung der Diäten vorgenommen

worden (siehe Tabellenblatt „einzelneDN_Pkt4“ bzw. „stfrei2011“). Die jeweiligen Einsatzorte und -Zeiten wären im Zuge der Prüfung jeweils am rechten Rand der Tabelle aufgrund der konkreten Reiserechnungen der Dienstnehmer angemerkt worden.

Leider hätte sich in diesem konkreten Fall in weiterer Folge ein Fehler in der Nachverrechnung ergeben: Ab Mitte August 2012 wäre der Dienstnehmer ***67*** (wieder) durchgehend bei der Firma ***26*** in ***68*** eingesetzt worden. Dementsprechend hätte erst ab Mitte Februar bzw. März eine Nachverrechnung erfolgen sollen, und nicht - wie aufgrund der gelben Markierung ersichtlich – schon ab Jänner 2013.

Mit Beschluss vom 9.12.2021 wurde die Bf. unter anderem um Bekanntgabe folgender Umstände ersucht:

Bekanntgabe des Zeitraumes in dem der Dienstnehmer ***28*** bei der Firma ***31*** durch die Bf. eingesetzt wurde

Bestätigung, dass der Bf. die im Prüfbericht vom 4.5.2017, AB.Nr. ***69***, unter dem Punkt „Nachverrechnung Differenzen Diäten/Nächtigungen/Gelder“ erwähnte Beilage vom Finanzamt zusammen mit dem BP-Bericht übermittelt wurde.

Ob – mit Ausnahme des Dienstnehmers ***28*** (siehe dazu Punkt 1.) – die von der GPLA-Prüfung getroffene Feststellung, dass die im BP-Bericht vom 14.11.2016, AB.Nr. ***2***, (betrifft den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2015) sowie in jenem vom 4.5.2017, AB.Nr. ***69*** (betrifft den Zeitraum 1.1.2016 bis 5.12.2016) angeführten Dienstnehmer entweder ab dem ersten Tag ihres Dienstverhältnisses bei einer Firma wie zB der ***25*** oder ***11*** (jeweils für einen der Standorte in ***19***, ***18*** bzw. ***17***) tätig waren bzw. einen längeren durchgehenden Zeitraum von mehr als sechs Monaten bei derselben Firma zutreffend ist und verneinenden falls bezüglich welcher Dienstnehmer dies nicht zutrifft sowie für welche Zeiträume

Im Schreiben vom 24.1.2022, das nach zwischenzeitiger Übermittlung der Stellungnahme des Finanzamtes vom 11.11.2021 an die Bf. erfolgt ist, führte die Bf. folgendes aus:

28 wäre in der Zeit vom 1. bis 2. Dezember 2011 bei der Firma ***31*** eingesetzt gewesen.

Die Beilage zum Prüfbericht vom 4.5.2017 wäre der Bf. am 27.4.2017 übermittelt worden. Nach Darlegung der Differenzierung des Prüforgans im Prüfungsbericht betreffend einerseits Lohnsteuerpflicht und Lohnnebenkosten ab dem ersten Tag und andererseits Lohnsteuerpflicht und Lohnnebenkosten nach einer Einsatz von sechs Monaten wird ausgeführt, dass eine stichprobenweise Überprüfung durch die Bf. ergeben hätte, dass die vom Prüfer getroffenen und in diesem Punkt angeführten Angaben zum Sachverhalt richtig wären.

Nochmals wird in diesem Schreiben ausgeführt, dass die vom Prüfer aus dem festgestellten Sachverhalt abgeleitete steuerrechtliche Beurteilung unzutreffend wäre. Diesbezüglich ist dem Schreiben vom 24.1.2022 ein Bescheid des Stadtsenates der ***70***stadt ***7*** vom 29.6.2020 betreffend eine Berufung der Bf. vom 27.3.2017 gegen einen Kommunalsteuerbescheid des Magistrates der Stadt ***7*** vom 22.11.2016 für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2015 angeschlossen (der ebenfalls diesem Schreiben beigegeführte Bescheid Stadtsenates der ***70***stadt ***7*** für das Jahr 2016 vom 29.6.2020 verweist in der Begründung auf den Bescheid betreffend den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2015).

Überdies wird vorgebracht, dass die überwiegende Anzahl der Mitarbeiter an wechselnden Einsatzorten, deren Einsatzdauer weitaus kürzer als sechs Monate jeweils gewesen wäre, beschäftigt gewesen wären.

Am 16.3.2022 hat die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung stattgefunden und wird hinsichtlich ihres Verlaufes auf das diesbezügliche Protokoll verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. wurde am ***4***1984 gegründet und ist zu FN ***71*** des Landesgerichts ***7*** in das Firmenbuch eingetragen. Bis ***72***2006 firmierte die Bf. unter der Bezeichnung „***73***“. Am ***74*** 2016 wurde über das Vermögen der Bf. zu ***75*** des Landesgerichts ***7*** der Konkurs eröffnet und RA ***76*** zum Masseverwalter bestellt. Das Konkursverfahren ist bis dato nicht abgeschlossen.

Die Bf. verfügte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (und auch davor) über die Gewerbeberechtigungen auf dem Gebiet der Heizungstechnik (ab ***77***), der Gas- und Sanitärtechnik (Gas- und Wasserleitungsinstallationsgewerbe ab ***78***), als Spengler (ab ***79*** und Schlosser (ab ***80***). Weiters besteht eine Berechtigung zur Überlassung von Arbeitskräften (ab ***81***).

Die Bf. war in folgenden Bereichen (Geschäftsfeldern) tätig:

Durchführung von Aufträgen zur Herstellung, Montage, Service und Wartung von
 Industrieanlagen und Stahlbauten für die Industrie
 Gas- und Sanitärtechnik (Installationsgewerbe)
 Rohrleitungsbau für die Industrie wie insbesondere der Herstellung von Rohrleitungen zum
 Transport verschiedener Flüssigkeiten und Gase
 Wasserleitungsbau

Die Bf. ist berechtigt und zertifiziert alle Prüfungen von Rohrleitungen und Rohrleitungssystemen durchzuführen. Die Bf. führte auch Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit den angeführten Geschäftsfeldern stehen, wie Planung (zB Installationspläne für Rohrleitungen und Heizungen) samt Skizzen, Überwachung der Bauausführung und die Einschulung an den errichteten Anlagen durch. Zum Teil wurde die Leitung für die Abwicklung des konkreten Auftrages durch die Geschäftsführung der Bf. übernommen, zum Teil wurden andere fachlich dafür geeignete Mitarbeiter als Montageleiter bzw. Vorarbeiter eingesetzt.

Diese Tätigkeiten der Bf. wurden häufig vor Ort bei den Auftraggebern durchgeführt wie zB die Wartung, das Service oder die Reparatur von Anlagen des Auftraggebers, die sich am Betriebsgelände bzw. in der Fabrikhalle befinden. Das Spektrum der Leistungen, die von Mitarbeitern der Bf. am Betriebsgelände der Auftraggeber (in deren Betriebsstätte) der Bf. erbracht wurde, umfasste diverse Kleinarbeiten, das Aufstellen von neuen Maschinen, die Demontage ausgedienter Maschinen, das Umstellen von vorhandenen Maschinen, den Einbau von Rohrleitungen für Gase und verschiedene Flüssigkeiten wie Chemikalien, Nahrungsmittel sowie Kalt- und Warmwasser, Wartungsarbeiten, den Einbau von Zentralheizungen und von Heizungskomponenten wie zB den Tausch einer Heizungspumpe, oder die Montage eines Heizlüfters, Arbeiten an sanitären Anlagen wie WC, den Umbau von Anlagen zur Verbesserung von Fertigungsabläufen, die Behebung von Störungen der Maschinen/Anlagen, die Errichtung von Flugdächern bzw. Einhausungen und den Bau von Versuchsanlagen.

Die von der Bf. errichteten bzw. reparierten Rohrleitungen wurden einer Qualitätskontrolle durch die Bf. vor der Abnahme durch den Kunden unterzogen. Die Bf. ist dafür zertifiziert, die gesetzlich vorgeschriebenen Überprüfungen von Gasleitungen (auf Dichtheit) oder anderen Rohrleitungen durchzuführen. Dies betrifft auch die Überprüfung von Gasgeräten sowie von Schweißarbeiten. Über solche Berechtigungen verfügen die Auftraggeber nicht. Die Bf. ist verpflichtet, für die aufgrund der erteilten Aufträge erstellten Werke die Gewährleistung zu übernehmen. Bei Mängeln wird die Bf. auch tatsächlich zur Haftung herangezogen. Aus diesem Grund hat die Bf. betreffend die von ihr auszuführenden Aufträge eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen.

Die Bf. hat auch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum mit mehreren Auftraggebern wie zum Beispiel mit dem Unternehmen ***11*** (im Folgenden: Firma ***11***), der ***31*** (im Folgenden: Firma ***31***), der ***82***, der ***83***, der ***12*** (im Folgenden: ***12***) langjährige durchgehende Geschäftsbeziehungen betreffend den Bau, der Wartung, der Reparatur sowie der Demontage von Anlagen (insbesondere Sanitäreanlagen) sowie betreffend den Maschinen- und Anlagenbau unterhalten. Grund dafür ist, dass es die strategische Zielsetzung war von bisherigen Kunden weitere Aufträge zu erhalten und nicht stets neue Kunden zu akquirieren, weil dies mit einem großen Werbeaufwand verbunden ist. In vielen Fällen haben die Auftraggeber der Bf. deswegen den Auftrag zur Errichtung, Wartung und Reparatur von Anlagen erteilt, weil diese selbst nicht über die notwendige Erfahrung bzw.

die Kenntnisse für die Durchführung dieser Tätigkeiten verfügt haben. Da die Großkunden der Bf. wie die Firmen ***11***, ***82***, ***12*** etc. der Bf. kontinuierlich neue Aufträge zur Vornahme von Wartungen, Reparaturen, zum Aufstellen und der Demontage von Anlagen/Maschinen erteilt haben, waren in der Regel bei diesen Auftraggebern dieselben drei bis vier Mitarbeiter dauerhaft am Betriebsstandort dieser Kunden anwesend, um diese Aufträge zeitgerecht und in der gleichen Qualität auszuführen. Wenn mehr Mitarbeiter für die Erfüllung eines Auftrages notwendig waren, wurden zusätzlich andere Mitarbeiter der Bf. dafür eingesetzt, die nicht permanent bei diesem Kunden tätig waren.

Die Aufträge zur Herstellung von Werken und zur Durchführung von Reparaturen wurden zwischen der Geschäftsführung der Bf. und den jeweiligen Auftragnehmern ausverhandelt (außer bei Gefahr in Verzug). Vor Auftragsannahme werden von der Bf. folgende Schritte gesetzt:

Der Auftraggeber stellt eine Anfrage an die Bf. zu dem die Bf. ein Angebot abgibt. Vor der Bestellung durch den Kunden trifft die Geschäftsführung bzw. die hierzu ausdrücklich bevollmächtigten Mitarbeiter nach Rücksprache mit der Geschäftsführung die Entscheidung, ob der Auftrag angenommen werden kann oder aus verschiedenen Gründen abzulehnen ist. Bei komplexen, komplizierten oder besonders großen Aufträgen bespricht sich die Geschäftsführung mit den verantwortlichen Mitarbeitern, ob eine Annahme, ein Änderungsvorschlag oder eine Ablehnung erfolgen soll. Solche Gründe für eine Ablehnung können sein:

Der Auftrag ist für die Bf. aufgrund mangelnder Kenntnisse und Erfahrung im Einzelfall nicht erfüllbar bzw. fällt nicht in das Leistungsspektrum der Bf. oder die Vorstellungen eines Kunden sind technisch nicht bzw. nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand realisierbar. In diesen Fällen wird eine geeignete Alternative vorgeschlagen und dem Kunden der Bau bzw. die Herstellung alternativer Anlagen angeboten, die durch die Bf. realisierbar sind bzw. realisierbar erscheinen.

Es gibt auch Fälle, in denen die Bf. dem Kunden mitteilt, dass das gewünschte Werk wohl realisierbar ist, aber der technische und zeitliche Aufwand zur Realisierung des Werkes nicht planbar bzw. vorhersehbar ist. In diesen Fällen wird kein Angebot abgegeben, sondern erfolgt die Abrechnung nach tatsächlichem Aufwand (Regieleistungen).

Im Zuge der Auftragsannahme wird mit dem Kunden abgeklärt, wer das Werk planen soll (die Bf., ein unabhängiges drittes Unternehmen oder der Kunde selbst) und wer sich um allfällige Genehmigungen und Bewilligungen zur Errichtung und zum Betrieb der Anlage kümmert. Je nachdem, ob die Bf. auch mit der Planung beauftragt wird, erfolgen die nächsten Schritte. Die Bf. verfügt über eine Planungsabteilung u.a. zur Planung von Industrieanlagen im Metallbau und zur Planung von Rohrleitungssystemen.

Bei Service- oder Reparaturarbeiten wird von der Bf. geprüft, welche Einzelteile (Ersatzteile) benötigt werden und wird der ungefähren Zeitraum für die Durchführung der Reparaturen festgelegt.

Die Einteilung der Mitarbeiter, die für die Erfüllung der Aufträge eingesetzt werden, erfolgt immer durch die Bf. Die Auftraggeber der Bf. haben kein Recht zu bestimmen welcher Mitarbeiter der Bf. die Arbeitsleistungen zur Erfüllung des beauftragten Werkes erbringt.

Konkret stellt sich der Vorgang der Annahme eines Auftrages und dessen Abwicklung durch die Bf. wie folgt dar (Neuherstellung einer Warmwasserleitung für das Objekt II für die Firma ***11***):

Aufgrund der Anfrage, des Kostenvoranschlages vom 24.3.2011, der CAD-Rohrleitungspläne der Bf., der Aufnahme aller Warmwasserleitungen im Objekt II, der Erstellung eines Strangschematas durch die Bf. und der Bestellung vom 26.4.2011 wurde der Austausch der Warmwasserzirkulationsleitung im Werk ***84***, Objekt II von der Kaltwasserhauptleitung bis zur Warmwasseraufbereitungsanlage und von der Warmwasseraufbereitungsanlage bis zu den Verbrauchern durchgeführt. Der Auftrag wurde vom Geschäftsführer Herrn ***43*** und dem Techniker der Bf., Herrn ***9***, übernommen, mit den Mitarbeitern der Bf., die die Warmwasserleitung und die dazugehörigen Werke errichteten, koordiniert.

Dabei wurde eine hygienische Doppelwarmwasseraufbereitungsstation mit Wärmetauscher errichtet, wobei die Erwärmung des Wassers mit Dampf aus der bestehenden, in der Nähe befindlichen Dampfleitung erfolgt. Die Auftragssumme für diesen Werkvertrag hat € ***85*** ohne USt betragen und beinhaltet die Arbeitsleistung (€ ***86***), das Material (€ ***87*** und die Planung (€ ***88***). Dieses Bauvorhaben wurde in mehreren Bauabschnitten realisiert und mit mehreren Ausgangsrechnungen an den Auftraggeber verrechnet (AR ***89*** vom 2.1.2013 über € ***90*** netto; AR ***91*** vom 4.10.2011 über € ***92*** netto; AR ***93*** vom 5.9.2011 über € ***94*** netto; AR ***95*** vom 4.8.2011 über € ***96*** netto; AR ***97*** vom 4.7.2011 über € ***98*** netto; AR ***99*** vom 3.6.2011 über € ***100*** netto). Die errichtete hygienische Doppelwarmwasseraufbereitungsstation mit Wärmetauscher wurde an die Firma ***11*** nach Fertigstellung, Endkontrolle und Prüfung der Leitungen und Anlagen übergeben. Bei diesem Auftrag haben folgende Mitarbeiter der Bf. mitgewirkt: Herr ***37***, Herr ***46***, Herr ***101***, Herr ***102***, Herr ***29*** und Herr ***30***

Es konnte die Warmwasserleitung wesentlich kostengünstiger hergestellt werden wie ursprünglich angenommen, sodass die Rechnungssummen für diesen Auftrag deutlich unter dem Betrag des Angebotes liegen.

Die Bf. besitzt am Standort ***5*** in ***7*** eine eigene große Werkstatt, die mit einem Hallenkran zum Heben von Lasten mehrerer Tonnen sowie mit Großmaschinen (wie zB einer Drehmaschine) ausgestattet ist.

Zum Teil erfolgt die Vorfertigung von Teilen der bei den Kunden herzustellenden Anlagen wie auch Reparaturen an den aus den Industrieanlagen bei den Kunden ausgebauten Komponenten in dieser Werkstatt. Diese reparierten Anlagenteile werden sodann beim Auftraggeber in dessen Anlage von Mitarbeitern der Bf. wieder eingebaut. Die Bf. verfügt auch über ein Waren- und (Reparatur)Materiallager wie zB für Rohre und Werkzeuge in einer Lagerhalle. Am Betriebssitz der Bf. in der ***5*** befindet sich auch ein Bürogebäude.

Bei der Bf. waren im beschwerdegegenständlichen Zeitraum gut ausgebildete Installateure und Schlosser für den Gas-, Wasserleitungs-, Rohrleitungs- und Heizungsbau beschäftigt.

Für die im Gas-, Wasserleitungs-, Rohrleitungs- und Heizungsbau tätigen bzw. in diesem Bereich Service- und Wartungstätigkeiten ausführenden Arbeiter der Bf. kommt der Kollektivvertrag im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zur Anwendung, der im Punkt VIII., der mit „Montagearbeiter sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes“ betitelt ist, folgende Regelung enthält:

„Entfernungszulage

1. Bei Montagearbeiten, das sind Arbeiten, die außerhalb des ständigen Betriebes (Betriebsstätte, Werkgelände, 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 Lehrling) in folgenden Fällen Anspruch auf eine Entfernungszulage. Dies gilt nicht für Arbeitnehmer, mit denen eine kurzfristige Beschäftigung für Fertigungsarbeiten in einem anderen Betrieb des gleichen Unternehmens vereinbart wurde.

Entfernungszulagen im Sinne nachstehender Bestimmungen gelten jeweils - mit Ausnahme des Punktes 4., ab 2. Satz und des Punktes 5. -

für 24 Stunden in der Zeit von 0 bis 24 Uhr.

2. Bei einer ununterbrochenen Abwesenheit von mehr als 6 Stunden gebührt eine Entfernungszulage in der Höhe von ...

3. Bei einer Abwesenheit von mehr als 11 Stunden - einschließlich Wegzeit, ausschließlich Mittagspause - gebührt eine Entfernungszulage in der Höhe von ...

4. Bei einer Abwesenheit von mehr als 11 Stunden und wenn die Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes eine Nächtigung außer Haus erfordert oder eine solche angeordnet wird, gebührt täglich eine Entfernungszulage in der Höhe von ... wenn die Abreise vom Betriebsort fahrplanmäßig vor 12 Uhr, eine Entfernungszulage von ...

Wird die Verpflegung beigestellt, so gebührt anstelle der Entfernungszulage ein Betrag in Höhe von 40 Prozent derselben.

...

Verkehrsmittel

8. Ist bei Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes ein Verkehrsmittel zu benützen, so hat der Betrieb das Verkehrsmittel zu bestimmen und das Fahrgeld zu bezahlen.

Wird einem Arbeitnehmer die Verrechnung einer Aufwandsentschädigung (Fahrtkostenentschädigung) für eine ihm freigestellte Verwendung seines Privat-Pkw für Dienstreisen genehmigt, richtet sich die Bezahlung dieser Aufwandsentschädigung nach den folgenden Bestimmungen. Ein derartiger Anspruch entsteht nur dann, wenn die Genehmigung zur Verrechnung dieser Aufwandsentschädigung vor Antritt der Dienstreise -tunlichst schriftlich - erteilt wird. Als Aufwandsentschädigung wird ein Kilometergeld gewährt, das zur Abdeckung des durch die Haltung des Kfz und die Benützung entstehenden Aufwandes dient.

Nächtigungsgeld

9. Wenn die Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes - einschließlich Reisen - eine Nächtigung außer Haus erfordert oder eine solche angeordnet wird, hat der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Nächtigungsgeld, wenn vom Arbeitgeber nicht in angemessener Weise die Nächtigung ermöglicht wird. Das Nächtigungsgeld gebührt in der Höhe von ...

9a. Wenn der Arbeitnehmer tatsächlich nicht außer Haus nächtigt, besteht anstelle des Nächtigungsgeldes Anspruch auf Fahrtkostenersatz (Kilometergeld) gemäß Abschnitt VIII Punkt 8. für die Strecke vom nicht ständigen Arbeitsplatz zur Wohnung und zurück. Dieser Anspruch ist der Höhe nach mit dem jeweiligen Nächtigungsgeld limitiert. Wird durch diesen Fahrtkostenersatz (Kilometergeld) das Nächtigungsgeld der Höhe nach nicht voll ausgeschöpft, gebührt dem Arbeitnehmer der Differenzbetrag als weiterer pauschaler Auslagenersatz.

10. Ist der Arbeitnehmer nicht in der Lage, um diesen Betrag ein zumutbares Quartier zu erhalten, werden die Nächtigungskosten gegen Beleg vergütet; überflüssige Mehrausgaben sind hierbei zu vermeiden.

Heimfahrten

11. Bei Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes, die Nächtigungen außer Haus erforderten oder wenn solche angeordnet wurden, hat der Arbeitnehmer nach jeweils 2 Monaten Wartezeit Anspruch auf eine bezahlte Heimfahrt zum ständigen Betrieb (Aufnahmeort). Bei jeder Heimfahrt sind die Wegzeit (Reisezeit), die Fahrtkosten und die entsprechende Aufwandsentschädigung zu vergüten. Zudem entsteht ein Anspruch auf unbezahlte Freizeit von 4 Kalendertagen (96 Stunden). Die Wegzeit kann nicht in die Freizeit eingerechnet werden.

12. Die Heimfahrt nach jeweils 2 Monaten Wartezeit muss innerhalb von 2 Monaten nach Entstehen des Anspruches angetreten werden, ansonsten verfällt der Anspruch. Der Anspruch verfällt nicht, wenn die Heimfahrt auf Veranlassung des Betriebes unterblieben ist.

13. Anspruch auf eine bezahlte Heimfahrt, Wegzeit (Reisezeit) und die entsprechende

Entfernungszulage entsteht auch dann, wenn der Arbeitnehmer erkrankt und die Heimreise antritt, wenn er die Heimreise wegen schwerer Erkrankung oder Ableben eines nahen Familienangehörigen antreten muss, ebenso vor Antritt des Urlaubes und bei Rückkehr sowie bei einer arbeitsbedingten Rückkehr zum ständigen Betrieb. Bei Beschäftigung im Sinne des Abschnittes VIII/Punkt 11. hat der Arbeitnehmer nach jeweils einem Monat Wartezeit ab der Entsendung bzw. ab einer bezahlten Heimfahrt Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten zum ständigen Betrieb und zurück, wenn die Bau- oder Montagestelle mehr als 70 km vom ständigen Betrieb entfernt ist. Dieser Anspruch besteht nicht für Monate, in denen eine bezahlte Heimfahrt gebührt.“

Am ***33***1999 hat die Bf. mit dem Arbeiterbetriebsrat nachstehende Betriebsvereinbarung mit Wirkung ab ***106*** 1999 abgeschlossen:

„Einvernehmlich wird festgestellt, dass die Betriebsvereinbarung - Sondervereinbarung vom ***103***1997, gültig ab ***104***1997 mit Wirkung ***105*** 1999 durch den Dienstgeber gekündigt wurde und daher ab ***106*** 1999 nicht mehr anzuwenden ist.

1. Dienstgeber und Betriebsrat halten fest, dass unverändert der Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe anzuwenden ist, da für die Betriebe die fachlichen Wirtschaftsbereiche „Ausübung des Schlossergewerbes“ und „Ausübung des Gas- und Wasserleitungsinstallationsgewerbes“ die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung haben.

Zu Punkt VIII. „Montagearbeiten sowie andere Beschäftigungen außerhalb des ständigen Betriebes“ vereinbaren Dienstgeber und Betriebsrat, dass der Dienstgeber grundsätzlich eine Nächtigung außer Haus, d.h. am jeweiligen Einsatzort bei allen Baustellen bzw. Einsätzen außerhalb des Gemeindegebietes ***7***, welche länger als einen Tag dauern, anordnen wird.

Es gilt daher generell eine Nächtigung außer Haus bei allen Baustellen bzw. Einsätzen außerhalb des Gemeindegebietes ***7***, welche länger als einen Tag dauern, als angeordnet. Nur wenn ausdrücklich der jeweilige Mitarbeiter im Einzelfall vom Dienstgeber die Anweisung erhält, eine Nächtigung außer Haus bzw. am jeweiligen Einsatzort zu unterlassen, gilt eine Nächtigung außer Haus bzw. am Einsatzort als nicht angeordnet. In solchen Fällen gebührt die Entfernungszulage laut Punkt VIII. 2. bzw. 3. des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe. Die Nächtigung am auswärtigen Einsatzort wird i.d.R. auch an arbeitsfreien Tagen (z.B. Samstage, Sonn- und Feiertage) angeordnet, soweit der Dienstgeber im Einzelfall nicht eine andere Anweisung erteilt.

2. Dienstgeber und Betriebsrat legen einvernehmlich fest, dass unverändert als ständiger Betrieb die Betriebsstätte bzw. das Werkgelände in ***6***, ***107*** gilt.“

Diese Betriebsvereinbarung wurde am ***108***2008 wie folgt ergänzt bzw. abgeändert:

„1. In der Betriebsvereinbarung vom ***33***1999 wurde im Sinne des Punktes VIII des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zwischen Dienstgeber und Betriebsrat einvernehmlich das Werksgelände in ***6***, ***107*** als ständiger Betrieb für alle beschäftigten Arbeitnehmer festgelegt.

2. Der Betrieb samt Werksgelände, Werkshalle und Bürogebäude wurde mit ***109***2008 an die neue Adresse ***6***, ***5*** verlegt.

3. Dienstgeber und Betriebsrat legen hiermit fest, dass gemäß Punkt VIII des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe als ständiger Betrieb das Werksgelände und die Werkhalle, die zur Produktion und Ausführung von Reparaturen dient, in ***6*** ***5*** gilt.“

In allen Dienstverträgen mit den Arbeitern der Bf. bzw. deren Dienstzetteln ist vorgesehen, dass der jeweilige Dienstnehmer für den Betrieb in der ***5***, ***6***, aufgenommen wird. Im Dienstvertrag ist festgelegt, dass sich der Dienstnehmer ausdrücklich damit einverstanden erklärt, dass er außerhalb des Betriebes ***5***, ***6***, jederzeit und zeitlich unbeschränkt zu Montage-, Demontage-, Erhaltungs- und Reparaturarbeiten von Anlagen jeglicher Art herangezogen werden kann. Weiters wurde vereinbart, dass der Dienstnehmer keinen Anspruch hat außerhalb des Betriebes der Bf. in ***7*** beschäftigt zu werden.

Bei mehreren Kunden der Bf. mit denen durchgehende langandauernde Geschäftsbeziehungen bestanden haben, waren die Mitarbeiter der Bf. über mehr als sechs Monate durchgehend tätig bzw. waren folgende Dienstnehmer von Anfang an (dh. ab Beginn von deren Dienstverhältnis mit der Bf.) nur am Betriebsort des Auftraggebers tätig:

Name	Beginn Dienstverhältnis = Beginn der Tätigkeit am Betriebsort des Auftraggebers der Bf.	Auftraggeber/Ort der Tätigkeit
110	02.03.2010	***12***/**22***
111	26.07.2010	***23***/**24***
111	11.6.2013	***23***/**24*** (Wiedereintritt nach Austritt im September 2012)
28	11.10.2010	***11***/**18***

29	18.07.2011	***11***/***16***
46	11.06.2012	Fa. ***31***, ***40***
112	07.11.2011	***11***/***16***
113	16.06.2014	Fa. ***31***, ***40***
114	20.04.2015	Fa. ***31***, ***40***

Betreffend jene Mitarbeiter der Bf., die an einem Betriebsstandort eines Auftraggebers der Bf. länger als sechs Monate durchgehend tätig waren und des jeweiligen Zeitraumes der Tätigkeit wird auf die angeschlossene Beilage zum Erkenntnis verwiesen. Aus dieser Beilage ergibt sich beispielweise, dass der Mitarbeiter ***32*** im Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2015 nur bei der Firma ***11*** in ***19*** tätig gewesen ist.

Zum Teil haben die Arbeiter der Bf. – zumindest während der Wochentage – in der Nähe der Einsatzorte der Auftraggeber der Bf. gewohnt und hatten dort einen Nebenwohnsitz gemeldet.

Bei zwei Dienstnehmern ergibt sich, dass die im Rahmen der GPLA erstellte Aufstellung über eine durchgehende Tätigkeit von mehr als sechs Monaten unrichtig ist, sodass eine Vorschreibung nicht erst nach einer durchgehenden Tätigkeit für denselben Auftraggeber der Bf. am selben Betriebsstandort von mehr als sechs Monaten (nach Ablauf von sechs Monaten) erfolgt ist:

67:

Dieser war ab Mitte August 2012 (wieder) durchgehend bei der Firma ***26*** in ***68*** eingesetzt. Dementsprechend endete der Sechsmonatszeitraum erst mit Ende Februar 2013.

115:

Dieser war ab 8. August 2011 durchgehend bei der ***25*** in ***116*** eingesetzt. Dementsprechend endete der Sechsmonatszeitraum erst mit Ende Februar 2012.

Wenn die Vorfertigung von Teilen der bei den Kunden herzustellenden Anlagen bzw. auch Reparaturen an den aus den Industrieanlagen bei den Kunden ausgebauten Komponenten in der Werkstätte der Bf. in ***7*** vorgenommen wurde, fungierten die Mitarbeiter der Bf., die sich dauernd vor Ort beim Auftraggeber aufgehalten und dort tätig geworden sind, als Schnittstelle zur Werkstätte der Bf. und haben auch die Termine für die Fertigstellung und Lieferung dieser Bauteile an die Auftraggeber koordiniert.

Am Betriebssitz der Bf. in ***7*** sind diese Mitarbeiter während dieses konstanten Einsatzes am gleichen Betriebsstandort eines Auftraggebers der Bf. nicht tätig geworden und haben diesen auch nicht angefahren.

Bei den Projekten, die die Mitarbeiter der Bf. am Betriebsgelände der Auftraggeber durchgeführt haben (Service-, Montage- und Reparaturarbeiten), wurden den Mitarbeitern der Bf. Weisungen nur von der Geschäftsleitung der Bf. (bzw. von Mitarbeitern, die dazu von der Geschäftsführung bestimmt wurden) betreffend die Ausführung der beauftragten Tätigkeiten erteilt. Die Auftraggeber selbst konnten den Mitarbeitern der Bf. keine Weisungen erteilen. Die arbeitsbezogene und disziplinarische Kontrolle über die Mitarbeiter der Bf., die an den Betriebsstandorten der Auftraggeber eingesetzt wurden, hat nur die Bf. ausgeübt. In seltenen Fällen wurden zur Erfüllung der Aufträge Hilfskräfte der Auftraggeber hinzugezogen. Diese Hilfskräfte waren in diesen Fällen – während der Zeit der Mithilfe zur Erfüllung des an die Bf. erteilten Auftrages - dem Montageleiter bzw. Vorarbeiter der Bf. unterstellt. Die Geschäftsleitung der Bf. (bzw. die von ihr dazu betrauten Mitarbeiter) haben auch entschieden, ob ein defekter Bestandteil einer Anlage/Leitung auszutauschen oder noch zu reparieren war.

An den Betriebsstandorten der Auftraggeber der Bf. verwendeten die dort eingesetzten Mitarbeiter der Bf. zum Teil Werkzeug und Geräte (zB Stapler) der Bf.

Die bei den Auftraggebern vor Ort eingesetzten Mitarbeiter der Bf. haben die dort vorhandenen Pausenräume sowie Sanitäranlagen (WC und Waschräumlichkeiten) sowie auch den Werkstättenbereich - wie zB bei der Firma ***11*** - mitbenutzt. Auch nutzten die Mitarbeiter dort ihnen zur Verfügung gestellte Spinde zur Verwahrung ihrer Straßenkleidung sowie der eingesetzten Werkzeuge. Häufig wurden die Reparatur- bzw. Servicearbeiten an den Anlagen der Auftraggeber während Zeiten eines Betriebsstillstandes oder Betriebsurlaubes der Abteilungen bzw. Produktionseinheiten durchgeführt, wo sich die zu reparierenden oder zu wartenden Anlagen befunden haben.

Die Bf. stellte jedem an einem Betriebsstandort eines Auftraggebers eingesetzten Mitarbeiter einen Handwerkzeugkoffer mit folgenden Mindestinhalt zur Verfügung:

Ringschlüsselsatz, Gabelschlüsselsatz, Schraubenziehersätze (Schlitz, Kreuz, Torx), Nussensatz „***117***“, Rohrзangen verschiedener Größen, verschiedene sonstige Zangen, Handsägebogen, Imbus-Schlüsselsatz, Rohrschneider, Kunststoffrohrschere, verschiedene Feilen, Schiebelehre, Anschlagwinkel, Streichmaß, große und kleine Hämmer

Kleinwerkzeuge der Bf. wurden auch in unversperrbaren Aktenschränken, die von den Auftraggebern zur Verfügung gestellt wurden, aufbewahrt. Werkzeug der Bf. wurde darüber hinaus in den Montagefahrzeugen der Bf. vor Ort verwahrt.

Die Mitarbeiter der Bf. verwendeten zur Erfüllung der Aufträge an den Betriebsstandorten der Auftraggeber folgende Maschinen, Geräte und Werkzeuge der Bf., die auf dem Gelände des Auftraggebers in versperrbaren Baustellenkisten der Bf. bzw. auch in versperrbaren Metallkästen der Auftraggeber gelagert wurden. Wenn diese Maschinen etc. für andere Betriebsstandorte eines anderen Auftraggebers benötigt wurden, wurden diese mit den Transportern der Bf. dorthin verbracht:

mehrere kleine Winkelschleifer, mehrere große Winkelschleifer, mehrere Handbohrmaschinen und Schlagbohrmaschinen, Kabelverlängerungen, mobile Kettenzüge zum Heben von Lasten, Elektrodenschweißgeräte, ***13*** Großschweißmaschine (Schutzgasgerät), ***118*** Großschweißmaschine (Schutzgasgerät), Hydraulikpressen, Nivelliergerät, Kabeltrommeln und Verlängerungskabel, verschiedene Fettpressen

Das Ausziehen der Straßenkleidung war zum Teil aus lebensmittelrechtlichen Gründen (Firma ***11***) erforderlich, weil in den Betriebsräumlichkeiten der Firma ***11*** Schutzkleidung samt Kopfbedeckung angelegt werden musste. Wenn nicht aus lebensmittelrechtlichen oder sonstigen rechtlichen Gründen eine besondere Schutzkleidung verwendet werden musste, verwendeten die Mitarbeiter der Bf. Arbeits- bzw. Schutzkleidung der Bf. mit der Aufschrift „***10***“. Zur Ausführung der erteilten Aufträge haben die Mitarbeiter der Bf. am jeweiligen Betriebsstandort der Auftraggeber – nach Einholung einer entsprechenden Erlaubnis – vor Ort vorhandene Einrichtungen benutzt wie zB Leitern, einen Hebekran oder einen Stapler.

Zur Erfüllung der Aufträge wurde zum Teil von der Bf. eingekauftes Material verwendet und den Auftraggebern in Rechnung gestellt. Bei den meisten Aufträgen überwiegt das Entgelt für die verrechneten Montagestunden gegenüber dem in Rechnung gestellten Material. Der Waren- und Materialeinkauf der Bf. hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren durchschnittlich € 450.000 betragen.

Bei einigen Aufträgen mussten die von der Bf. gefertigten Teile lackiert, verzinkt oder beschichtet werden. Diese Arbeiten hat die Bf. fremdvergeben und an die Auftraggeber ebenfalls in Rechnung gestellt. Es sind auch Transportkosten für den Transport von Anlagenteilen (insbesondere zur Werkstätte der Bf. und zurück zum Betriebsstandort des Auftraggebers bzw. auch den Transport der Stapler der Bf. zum Betriebsstandort des Kunden) von circa € 30.000,00 pro Jahr angefallen.

Die beauftragten Werke wurden überwiegend mit Werkzeugen und Geräten der Bf. erbracht. Nur ausnahmsweise wurden auch vor Ort vorhandene Einrichtungen des Auftraggebers wie extra lange Leitern, Hebekräne oder Stapler für die Erfüllung der Aufträge von den Mitarbeitern der Bf. verwendet. Diese Einrichtungen wurden aber nicht schon bei Auftragserteilung zur Verfügung gestellt, sondern musste im jedem einzelnen Fall vor der Verwendung die Erlaubnis des Auftraggebers eingeholt werden.

Die Bf. traf für die von ihr übernommenen Aufträge eine Gewährleistungspflicht und auch eine Haftung für Schäden, die bei der Ausführung der Aufträge durch die Mitarbeiter der Bf. verursacht worden sind. Auch musste die Bf. bei einigen durchgeführten Aufträgen Leistungen aufgrund Gewährleistung erbringen wie zB bei einem Auftrag der Fa. ***31***, bei dem vergessen wurde, vor dem Verpressen von Heizungsrohren die erforderlichen Dichtungen einzulegen. Bei der Druckkontrolle wurden deswegen Undichtheiten festgestellt. Deswegen musste die Bf. auf ihre Kosten die Rohrleitungen bei den undichten Stellen abschneiden und mit neuen Rohrfittings wieder schließen. Es kam auch zu Haftungsfällen für die die Bf. Schadenersatz leisten musste.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Gründung der Bf. sowie über den Konkurs ergeben sich aus dem Firmenbuch sowie der Editsdatei.

Die getroffenen Feststellungen betreffend die Auftragsannahme und der Abwicklung der an die Bf. erteilten Aufträge in den jeweiligen Betriebsstandorten der Auftraggeber der Bf. durch Mitarbeiter der Bf. gründen sich auf die sachverhaltsmäßige Darstellung in der Beschwerde, die in sich widerspruchsfrei ist, und der auch sachverhaltsmäßig von der belangten Behörde nicht entgegengetreten worden ist. Die auf die Bf. lautenden Gewerbeberechtigungen ergeben sich aus dem Gewerberegister (GISA-Zahlen ***119*** – Spengler; ***120*** – Gas- und Wasserleitungsinstallationsgewerbe; ***121*** – Heizungstechnik; ***122*** – Schlosser; ***123*** – Arbeitskräftegestellung).

Der Umstand, dass die Dienstnehmer ***110***, ***111***, ***28***, ***29***, ***46***, ***112***, ***113*** und ***114*** von Beginn ihres Dienstverhältnisses an ausschließlich am Betriebsstandort eines der Auftraggeber tätig waren, gründet sich auf die von der belangten Behörde vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen (Zeitnachweise sowie Fahrtenbuch) und wurde von der Bf. auch nicht in Abrede gestellt. Auch in der Stellungnahme der Bf. vom 24.1.2022 wird ausgeführt, dass die vom Prüfer diesbezüglich getroffenen Feststellungen zum Sachverhalt – nach Durchführung einer stichprobenweisen Überprüfung – richtig sind.

Soweit in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der GPLA-Prüfung vom 15.11.2018 ausgeführt wird, ***29*** wäre im Rahmen einer Ferialpraxis bei der Firma ***11*** in ***17*** eingesetzt worden, ändert dieser Umstand nichts daran, dass Herr ***29*** ab Beginn seines Dienstverhältnisses nur bei der Firma ***11*** in ***17*** eingesetzt worden, dh. nur dort tätig geworden ist.

Die Feststellung, dass die in der Beilage zu dieser Entscheidung angeführten Mitarbeiter jeweils länger als sechs Monate für die in der Beilage ersichtlichen Zeit durchgehend beim selben Auftraggeber am gleichen Betriebsstandort tätig waren, gründet sich auf die vom Finanzamt vorgelegten stichprobenweise vorgelegten Zeitaufzeichnungen, denen auch die Bf. bis auf den

Dienstnehmer ***28*** (Herr ***14*** ist nicht bei der Bf. angestellt gewesen sondern bei der ***34***) nicht entgegengetreten ist. Überdies wurde mit der Stellungnahme vom 11.11.2021 durch das Finanzamt schlüssig und in sich widerspruchsfrei dargelegt und nachgewiesen, dass der Betriebsprüfer im Zuge der Prüfung **sämtliche** Arbeitszeitaufzeichnungen bzw. Reiserechnungen von allen Dienstnehmern durchgesehen und in einer Excel-Tabelle dargestellt hat. Dieser Tabelle wurde dem Bundesfinanzgericht auch vorgelegt und nachgeprüft. Bis auf den Dienstnehmer ***124*** betreffend den Zeitraum Jänner bis Februar 2012 hat sich ergeben, dass nur durchgehende Tätigkeiten von mehr als sechs Monate zu einer Vorschreibung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag geführt haben bzw. eine Vorschreibung ab dem ersten Tag des Dienstverhältnisses nur dann vorgenommen wurde, wenn der Dienstnehmer von Beginn an nur bei einem Auftraggeber vor Ort durchgehend tätig war. Für diese Tabelle wurden aus der Prüfsoftware ACL die einzelnen steuerfreien Lohnarten pro Dienstnehmer und Jahr herauskopiert. In der Tabelle wurde auf der rechten Seite angemerkt, bei wem der Dienstnehmer in welchem Zeitraum beschäftigt war. Gleichzeitig wurde auch die Summe der steuerpflichtigen/nachverrechneten Diäten angeführt.

Wenn aus den eingesehenen Aufzeichnungen ersichtlich war, dass ein Dienstnehmer länger als 6 Monate durchgehend an einem Ort tätig war, wurden die Zulagen ab dem 7. Monat als sozialversicherungs- und steuerpflichtig eingestuft. Monate, für die solch eine Nachverrechnung vorgenommen wurde, wurden in der Tabelle gelb markiert.

Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 11.11.2021 wurde der Bf. mit Beschluss vom 12.1.2022 zur Kenntnis gebracht und hat die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 24.1.2021 diesen Ausführungen nicht widersprochen, sondern vielmehr vorgebracht, dass eine stichprobenweise Überprüfung die Richtigkeit der vom Prüfer betreffend den durchgehenden Einsatz von Dienstnehmern beim selben Auftraggeber am selben Standort bestätigt hat.

Die Feststellung, dass zum Teil die Arbeiter der Bf. – zumindest während der Wochentage – in der Nähe der Einsatzorte der Auftraggeber der Bf. gewohnt haben und dort einen Nebenwohnsitz gemeldet hatten ergibt sich aus den vom Finanzamt mit Schreiben vom 11.11.2021 vorgelegten Unterlagen (Bestätigungen des Quartiergebers von ***122*** und ***62*** betreffend ein Quartier in ***18*** für Oktober 2013, November 2011, August 2013 und November 2013; Nebenwohnsitzmeldungen in ***18*** für ***122*** für den Zeitraum 13.10.2011 bis 20.12.2016, ebenfalls in ***18*** für ***62*** für den Zeitraum 15.1.2008 bis 25.7.2016; Nebenwohnsitzmeldung ***64*** in ***65*** im Zeitraum 11.10.2012 bis 6.3.2015 sowie in ***19*** vom 6.3.2015 bis 13.8.2015 und ***32*** Nebenwohnsitzmeldung in ***66*** im Zeitraum 28.9.2012 bis 7.3.2017).

Zu den Ausführungen der Bf. betreffend den Dienstnehmer ***28*** in der Gegenäußerung vom 15.11.2018 ist festzuhalten, dass in den angefochtenen Bescheiden vom 14.11.2016 eine

Nachversteuerung von Diäten nur bis November 2011 erfolgt ist und sich aus dem Schreiben der Bf. vom 24.1.2022 ergibt, dass ***28*** erst ab 1.12.2011 (also nicht im November 2011) für die Firma ***31*** tätig geworden ist.

Der ebenfalls in der Gegenäußerung vom 15.11.2018 erwähnte Dienstnehmer ***14*** war nicht Dienstnehmer der Bf.

Die Feststellungen betreffend die Nutzung von sanitären Anlagen, von Pausen- und Aufenthaltsräumen sowie eines Spindes durch die in den Betriebsstandorten der Auftraggeber der Bf. kontinuierlich über einen längeren Zeitraum tätigen Mitarbeiter gründen sich auf die Äußerung der GPLA-Prüfung vom 29.6.2018 und zwar insbesondere auf den dort wiedergegebenen Aktenvermerk im Rahmen der Vorprüfung betreffend die Werkstättenbesichtigung bei der Firma ***11*** in ***17*** vom ***123***2011.

Die Feststellung, dass die beauftragten Werke überwiegend mit Werkzeugen und Geräten der Bf. erbracht wurden, gründet sich auf das in sich schlüssige Vorbringen in der Beschwerde (vgl. zB Seite 32 Mitte: „Auf den Baustellen gelangen generell unser Werkzeug und unsere Maschinen und Geräte zum Einsatz.“), dem auch sachverhältnismäßig von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Eingangs ist auf das Vorbringen im Vorlageantrag vom 15.1.2019 einzugehen, dass in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes ***1*** vom 14.12.2018 in der Zeile 2 unzutreffend die Firma ***34*** angeführt worden sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist ein Deuten eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt wäre und kein Zweifel an der Identität des Empfängers besteht (vgl. zB VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; VwGH 26.6.2014, 2013/15/0062; VwGH 24.2.2005, 2004/16/0199; VwGH 25.5.1992, 91/15/0085).

Wird der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur im Kopf des Bescheides genannt, so schadet dies nicht (vgl. zB VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212; VwGH 22.3.1996, 92/17/0066).

Im gegenständlichen Fall wird die Bf. im Kopf der Beschwerdeentscheidung mit ihrem im Firmenbuch eingetragenen Wortlaut angeführt und wird auch die Steuernummer der Bf. und nicht die der ***34*** genannt, sodass nach Dafürhalten des Senates kein Zweifel daran besteht, dass mit der Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2018 über die Beschwerde der

Bf. und nicht über jene der ***34*** abgesprochen worden ist, zumal über die Beschwerde der ***34*** eine eigene Beschwerdeentscheidung ergangen ist. Überdies ist auch die Bf. selbst davon ausgegangen, dass die Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2018 an die Bf. und nicht an die ***34*** adressiert worden ist, weil der Vorlageantrag vom 15.1.2019 namens der Bf. eingebracht wurde, weswegen auch die Bf. selbst erkannt hat, dass sich die Beschwerdeentscheidung an die Bf. und nicht an die ***34*** gerichtet hat (vgl. dazu zB VwGH 21.11.2013, 2013/15/0215; VwGH 28.9.2006, 2002/17/0027).

Soweit im Vorlageantrag moniert wird, dass in der angeführten Beschwerdeentscheidung die Beschwerde betreffend Haftung für Lohnabgaben, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2016 nur durch den Zeitraum (1.1. bis 13.12.2016) bezeichnet wird, ist durch die Bezeichnung des Zeitraumes hinreichend erkennbar, dass mit der Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2018 auch über die Beschwerde vom 2.6.2017 betreffend das Jahr 2016 abgesprochen wurde und ist die Bf. selbst in ihrem gestellten Vorlageantrag davon ausgegangen, dh. für die Bf. war nicht zweifelhaft, dass die Beschwerdeentscheidung vom 14.12.2018 auch das Jahr 2016 umfasst hat.

In inhaltlicher Hinsicht ist zu den Beschwerden vom 24.3.2017 und 2.6.2017 folgendes auszuführen:

- (A) Beurteilung des Rechtsverhältnisses zwischen der Bf. und ihren Auftraggebern bei denen die Mitarbeiter der Bf. für Wartungs-, Service- und Montagetätigkeiten eingesetzt wurden:

Eingangs ist auf die in der Beschwerde und in der Gegenäußerung vom 15.11.2018 in den Mittelpunkt der Ausführungen gestellte Frage einzugehen, ob die an den jeweiligen Betriebsstandorten der Auftraggeber der Bf. kontinuierlich über einen längeren Zeitraum tätig gewordenen Mitarbeiter auf Basis von der Bf. mit den Auftraggebern abgeschlossener Werkverträge oder im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung an die Auftraggeber als Beschäftigter tätig geworden sind. Diese Beurteilung ist deshalb geboten, weil die Begründung eines Erkenntnisses (§ 280 Abs. 1 lit. e BAO) erkennen lassen muss, von der Verwirklichung welcher Tatbestände durch den festgestellten Sachverhalt das Verwaltungsgericht bei seiner rechtlichen Beurteilung ausgeht (vgl. zB VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107). Überdies wird von der Bf. vertreten, dass die rechtliche Qualifikation des Verhältnisses zwischen der Bf. und deren Auftraggebern von rechtlicher Relevanz für die Frage der Steuerfreiheit bzw. Steuerpflicht der von der Bf. ausbezahlten Diäten, die im Rahmen der durchgeführten GPLA-Prüfungen der Besteuerung unterworfen wurden, ist.

Arbeitskräfteüberlassung liegt vor, wenn ein Betriebsinhaber Arbeitnehmer oder arbeitnehmerähnliche Personen in seinem Betrieb für betriebseigene Aufgaben einsetzt, die sich zu dieser Arbeitsleistung einem anderen gegenüber vertraglich verpflichtet haben.

Gemäß § 4 Abs. 1 AÜG ist für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Absatz 2 leg.cit. normiert, dass Arbeitskräfteüberlassung insbesondere auch vorliegt, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

1. kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellen oder an dessen Herstellung mitwirken oder
2. die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder
3. organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen oder
4. der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.

Ein Werkvertrag liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen. Das Interesse des Bestellers bzw. die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind auf das Endprodukt als solches gerichtet. Für einen Werkvertrag essenziell ist ein "gewährleistungstauglicher" Erfolg der Tätigkeit, nach welchen die für den Werkvertrag typischen Gewährleistungsansprüche bei Nichtherstellung oder mangelhafter Herstellung des Werkes beurteilt werden können (vgl. zB VwGH 20.6.2011, 2011/09/0074; VwGH 11.11.2011, 2011/09/0154; VwGH 3.10.2013, 2013/09/0042 uam).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. mit den Auftraggebern jeweils Werkverträge im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH abgeschlossen. Dies ergibt sich eindeutig aus den von der Bf. in der Beschwerde geschilderten Aufträgen (ab Seite 18 der Beschwerde). Es wurde jeweils die Erbringung eines konkret umschriebenen und zum Teil auch von der Bf. selbst geplanten Werkes durch die Bf. vereinbart wie zB die Neuherstellung einer Warmwasserleitung für die Fa. ***11*** oder die Reparatur der Anlage der Fa. ***31*** für die „Lackversorgung“, die der „Bemalung“ der von der Fa. ***31*** produzierten ***125*** dient. Auch die notwendige Prüfung der reparierten bzw. errichteten Anlagen wie zB eine Dichtheitsprobe von Leitungen erfolgte durch die Mitarbeiter der Bf. Die aufgrund des Auftrages erbrachte Leistung (das Ergebnis der Leistung) ist klar abgrenzbar und dem Werkunternehmer (der Bf.) zurechenbar. Die bei den Auftraggebern eingesetzten Mitarbeiter der Bf. haben demnach nicht eine Leistung im Rahmen des Gesamtablaufes im Betrieb des Auftraggebers erbracht (vgl. VwGH 17.11.2004, 2001/09/0236), sondern handelt es sich um Leistungen, die die Bf. allgemein am Markt anbieten kann, sodass der Tatbestand des § 4 Abs. 2 Z 1 AÜG nicht gegeben ist.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, sind bei den Aufträgen, die die Mitarbeiter der Bf. am Betriebsgelände der Auftraggeber durchgeführt haben (Service-, Montage- und Reparaturarbeiten), den Mitarbeitern der Bf. Weisungen nur von der Geschäftsleitung der Bf. (bzw. von Mitarbeitern, die dazu von der Geschäftsführung bestimmt wurden) betreffend die Ausführung der beauftragten Tätigkeiten erteilt worden. Auch konnten die Auftraggeber selbst den Mitarbeitern der Bf. keine Weisungen erteilen. Soweit im Vorlagebericht des Finanzamtes davon die Rede ist, dass nicht von einer gänzlichen Fach- oder Dienstaufsicht durch den Auftraggeber ausgegangen werden könne (S. 18 des Vorlageberichts), ist nicht nachvollziehbar auf welche konkreten Umstände sich dieses Vorbringen stützt. Vielmehr ist aufgrund des vorgelegten Akteninhaltes davon auszugehen, dass die Auftraggeber der Bf. gar keine Dienst- und Fachaufsicht über die Mitarbeiter der Bf., die an den Betriebsstandorten der Bf. tätig geworden sind, ausgeübt haben, sondern dies ausschließlich entweder durch die Geschäftsleitung bzw. von ihr ermächtigte Mitarbeiter erfolgt ist bzw. die als Montageleiter oder als Vorarbeiter von der Bf. eingesetzten Mitarbeiter an den jeweiligen Betriebsstandorten der Auftraggeber die Fach- und Dienstaufsicht gegenüber den ihnen dort unterstellten Mitarbeiter ausgeübt haben (vgl. Seite 7 der Gegenäußerung vom 15.11.2018).

Die arbeitsbezogene und disziplinarische Kontrolle über die Mitarbeiter der Bf., die an den Betriebsstandorten der Auftraggeber eingesetzt wurden, hat nur die Bf. ausgeübt. Die von den Mitarbeitern der Bf. bei den Auftraggebern durchgeführten Tätigkeiten wurden von der Geschäftsleitung der Bf. bzw. von dazu von dieser beauftragten Mitarbeitern bei der Erfüllung der Aufträge unterstützt, unterwiesen und kontrolliert. Daraus ergibt sich, dass die Mitarbeiter der Bf. nicht in den Betrieb des Auftraggebers organisatorisch eingegliedert sind und der Dienst- und Fachaufsicht der Bf. unterstehen, weswegen der Tatbestand des § 4 Abs. 2 Z 3 AÜG nicht erfüllt ist. Die Mitbenutzung von Pausen- bzw. Aufenthaltsräumen sowie von sanitären Anlagen und der Zurverfügungstellung eines Spindes der Auftraggeber ist für auf Basis von Werkverträgen erbrachten Leistungen, die sich über einen längeren Zeitraum hinziehen, nichts Ungewöhnliches und spricht nicht gegen Werkverträge. Eine Eingliederung der am Betriebsitz der Auftraggeber tätigen Mitarbeiter der Bf. in den „Geschäftsbereich“ der Auftraggeber – wie dies im Prüfungsbericht vom 14.11.2016 dargestellt wird – kann daraus nicht abgeleitet werden. Überdies ist zu bedenken, dass größere Werkzeuge bzw. Geräte, die die Bf. zur Ausführung der beauftragten Werke benötigt hat, in eigenen der Bf. gehörigen versperrbaren Baustellenkisten bei den Auftraggebern gelagert wurden.

Die Bf. hat auch einen gewährleistungstauglichen Erfolg geschuldet, weil das zu erbringende Werk detailliert bei der Auftragserteilung bestimmt, dh. zwischen der Bf. und dem Auftraggeber vor dem Beginn der Durchführung festgelegt war und traf die Bf. eine Gewährleistungspflicht, die auch tatsächlich schlagend geworden ist. Auch musste sie für Schäden, die bei der Ausführung der Werkaufträge von Mitarbeitern der Bf. verursacht wurden, Schadenersatz leisten. Daraus folgt, dass auch der Tatbestand des § 4 Abs. 2 Z 4 AÜG nicht erfüllt ist.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die beauftragten Werke überwiegend mit Werkzeugen und Geräten der Bf. erbracht wurden. Nur ausnahmsweise wurden auch vor Ort vorhandene Einrichtungen des Auftraggebers für die Erfüllung der Aufträge von den Mitarbeitern der Bf. verwendet, wobei dafür jeweils die Erlaubnis eingeholt werden musste. Durch die bloß gelegentliche Verwendung von Großwerkzeugen des Auftraggebers, wobei die Verwendung nicht vorweg bereits bei der Auftragserteilung vorgesehen/gestattet war, sondern in jedem einzelnen Fall einer Verwendung die Erlaubnis des Auftraggebers eingeholt werden musste, ist das Tatbestandsmerkmal des § 4 Abs. 2 Z 2 AÜG nicht erfüllt, weil die Arbeit vorwiegend mit dem Werkzeug des Werkunternehmers erbracht wird. Hinsichtlich des verwendeten Materials ist festzuhalten, dass nach den Regelungen des Zivilrechts der Materialbeistellung für sich allein keine allzu große Bedeutung zukommt. Denn die Vertragsparteien können die Stoffbeistellung beliebig regeln (vgl. zB VwGH 23.5.2002, 2001/09/0073; VwGH 20.11.2003, 2000/09/0173). Überdies wurde ein Materialeinsatz der Bf. von € 450.000 durchschnittlich festgestellt, der nicht als vernachlässigbar gering angesehen werden kann. Dabei ist auch noch zu berücksichtigen, dass die Bf. an ihrem Betriebsstandort über eine große Werkstätte verfügt, bei der die Aufträge der Kunden zum Teil auch erledigt werden.

Abschließend ist zur Frage, ob ein Werkvertrag oder eine Arbeitskräfteüberlassung iS des AÜG vorliegt, festzuhalten, dass bei rein innerstaatlichen Sachverhalten wie dem gegenständlichen nicht eine Gesamtbeurteilung unter mehreren Gesichtspunkten vorzunehmen ist, weil die vom VwGH unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidung 18.6.2015, C-586/13, Martin Meat, entwickelte neue Rechtsprechung nur auf grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassungen zur Anwendung kommt (VwGH 22.8.2017, Ra 2017/11/0068; vgl. auch Schindler in Neumayr/Reissner, ZellKomm³ § 4 AÜG (Stand 1.1.2018, rdb.at), § 4 AÜG, Rz 3/1).

Der erkennende Senat geht daher bei seiner rechtlichen Beurteilung davon aus, dass die von der Bf. mit ihren Auftraggebern abgeschlossenen Werkverträge auch steuerrechtlich als solche anzusehen sind und daher keine Werkverträge vorliegen, die gemäß § 4 AÜG – aufgrund ihres wirtschaftlichen Gehaltes – als Arbeitskräfteüberlassung zu qualifizieren sind.

(B) Lohnsteuerliche Behandlung der an die Mitarbeiter der Bf. gewährten Reisekostenersätze, die bei den Auftraggebern vom ersten Tag an bzw. über einen längeren Zeitraum eingesetzt wurden

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des

Werksgeländes des Arbeitgebers),

- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine
- vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde

gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden.

Vom Arbeitgeber können für Fahrten zu einer Baustelle oder zu einem Einsatzort für Montage- oder Servicetätigkeit, die unmittelbar von der Wohnung angetreten werden, Fahrtkostenvergütungen nach dieser Bestimmung behandelt werden oder das Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigt werden. Wird vom Arbeitgeber für diese Fahrten ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 berücksichtigt, stellen Fahrtkostenersätze bis zur Höhe des Pendlerpauschales steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Diese Bestimmung wurde mit BGBl I Nr. 45/2007 in das EStG 1988 eingefügt. Anlass für diese Regelung war die Aufhebung des vierten Satzes des § 26 Z 4 EStG 1988 („Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“) durch den VfGH mit Erkenntnis vom 22.6.2006, G 147/05, u.a. mit Wirkung 31.12.2007. In diesem Erkenntnis hat der VfGH die Verfassungswidrigkeit der in § 26 Z 4 vierter Satz EStG 1988 getroffenen Regelung darin erblickt, dass der Verweis auf lohngestaltende Vorschriften den Effekt hat, einen steuerfreien Aufwandsersatz zuzulassen, der den gesetzlichen Rahmen (im Verständnis der höchstgerichtlichen Judikatur) überschreitet, weil damit unter dem Titel Reisekostenersatz nicht steuerbar an den Arbeitnehmer Beträge zugewendet werden, denen auch bei typisierender Betrachtung keine entsprechenden Verpflegungsmehraufwendungen gegenüberstehen (Punkt 2.2. und 2.3 des Erkenntnisses).

In der Begründung des Initiativantrages, der dem Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz geändert werden – (Reisekosten-Novelle 2007 – RK-Novelle 2007), zugrunde liegt, wird betont, dass die Neuregelung eine **verfassungskonforme** Regelung für

Tagesgelder und Fahrkostenersätze im Zusammenhang mit Dienstreisen herstellen soll (220/A XXIII. GP, Seite 1).

Daraus folgt entgegen der offenbar in der Beschwerde, in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der GPLA-Prüfung sowie in der mündlichen Verhandlung vom 16.3.2022 vertretenen Ansicht, dass eine in einem Kollektivvertrag bzw. einer Betriebsvereinbarung getroffene Regelung über Dienstreisen nicht dazu führt, dass jedenfalls alle Sachverhalte, die abstrakt unter diese Regelung subsumiert werden können, die Bejahung der Steuerfreiheit ausbezahlter Taggelder (Entfernungszulagen), Nächtigungsgelder und Fahrtkostenvergütungen zur Konsequenz hat, weil dies nämlich dazu führen würde, dass die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 enthaltene Bestimmung genauso verfassungswidrig wäre wie der vom VfGH mit Erkenntnis vom 22.6.2006, G 147/05, aufgehobene vierte Satz des § 26 Z 4 EStG 1988. Dass der Gesetzgeber eine verfassungswidrige Neuregelung in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 schaffen wollte - in diese Richtung geht aber offenbar die Argumentation der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 16.3.2022, wenn ausgeführt wird, dass der Gesetzgeber „das nicht wollte“ was der Verfassungsgerichtshof meint - kann dem Gesetzgeber aber nicht unterstellt werden, wenn in den Materialien ausdrücklich ausgeführt wird, dass eine verfassungskonforme Regelung angestrebt wurde. Überdies entspricht es der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass gesetzliche Regelungen verfassungskonform auszulegen sind (vgl. zB VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die mit der Stellungnahme der Bf. vom 24.1.2022 vorgelegte Entscheidung des Stadtsenates der ***70***stadt ***7*** vom 29.6.2020, GZ. ***126***, mit der über die Berufung der Bf. vom 27.3.2017 betreffend Kommunalsteuer 2020 bis 2015 entschieden wurde, keinerlei Bindungswirkung für das gegenständliche Beschwerdeverfahren entfaltet (vgl. zB VwGH 23.1.2002, 2001/13/0106; VwGH 15.12.2004, 2002/13/0118).

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die zu § 26 Z 4 EStG 1988 idF vor der Aufhebung des vierten Satzes durch den VfGH mit Erkenntnis vom 22.6.2006, G 147/05, ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiterhin anwendbar ist, nämlich, dass dem Verweis auf die in § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 genannten Regelungen nur die Bedeutung beigemessen werden kann, dass lohngestaltende Vorschriften - für steuerliche Zwecke - eine Dienstreise nicht anders festlegen können als durch das Abstellen auf das Verlassen des **tatsächlichen Dienstortes** und so nur einzelne Merkmale des in § 26 Z 4 EStG 1988 festgelegten Dienstreisebegriffes, so etwa das Erfordernis des Arbeitgeberauftrages, modifizieren können (VwGH 20.11.1996, 96/15/0097; VwGH 22.3.2000, 95/13/0167; VwGH 9.12.2004, 2000/14/0048). Überdies hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 27.1.2011, 2010/15/0168, die zur Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 ergangen ist, auf seine Rechtsprechung zu § 26 Z 4 EStG 1988 in der Fassung vor dem VfGH-Erkenntnis vom

22.6.2006 hingewiesen und damit zum Ausdruck gebracht, dass er diese auch für die Neuregelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 weiterhin für maßgeblich erachtet.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 16.3.2022 von der Bf. vorgebracht wurde, dass durch die Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 eine Erweiterung gegenüber der Rechtslage vor der Aufhebung des vierten Satzes des § 26 Z 4 EStG 1988 durch den VfGH mit Erkenntnis vom 22.6.2006 eingetreten wäre, weil das Wort „Reiseaufwandsentschädigungen“ und nicht der Begriff „Dienstreise“ verwendet werde (S. 5 oben des Verhandlungsprotokolls), ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 11.1.2021, Ra 2019/15/0163, ausgeführt hat, dass der Gesetzgeber, um sich nicht in Widerspruch zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zu stellen, die Anwendung des solcherart erweiterten Dienstreisebegriffs auf bestimmte, taxativ aufgezählte Tätigkeiten **beschränkt** hat (Randnr. 29).

Daraus folgt aber auch, dass die nunmehr in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angeführten Tatbestände der Außendiensttätigkeit, der Fahrttätigkeit, der Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitsgebers sowie der Arbeitskräfteüberlassung nicht dahingehend zu verstehen sind, dass die bloße Erfüllung dieser Tatbestände ausreicht, um von einer „Reise“ im Sinne dieser Vorschrift ausgehen zu können. Für steuerliche Zwecke können lohngestaltende Vorschriften nämlich nicht uneingeschränkt Fiktionen aufstellen, dh. zur Steuerfreiheit von Taggeldern, Nächtigungsgeldern und Fahrtkostenvergütungen führen, wenn sich der Dienstnehmer gar nicht auf einer Dienstreise befindet. Werden diese Gelder tatsächlich für Tätigkeiten an einem Ort ausbezahlt, der als Dienstort des jeweiligen Dienstnehmers anzusehen ist, weil der Dienstnehmer dort ständig für einen längeren Zeitraum tätig ist, können diese Gelder nicht als steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 behandelt werden. Auch Tätigkeiten in einer ständigen Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes des Arbeitgebers sind als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen und befindet sich der Dienstnehmer bei einer solchen Tätigkeit nicht auf einer Reise iS des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 (vgl. VwGH 14.10.1992, 91/13/0110; VwGH 10.4.1997, 94/15/0218; vgl. auch UFS 29.4.2009, RV/0464-G/06: „Das Vorliegen einer Dienstreise setzt voraus, 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.“). Dies trifft natürlich auch auf jene Mitarbeiter der Bf. zu, die vom Beginn des Dienstverhältnisses dauernd nur am Betriebsstandort eines der Auftraggeber der Bf. tätig geworden sind, weil dann dieser Betriebsstandort für diese von Anfang an die regelmäßige Arbeitsstelle gewesen ist und eine „Reise“ zu dieser Arbeitsstelle - mangels einer anderen Arbeitsstelle - schon begrifflich nicht denkbar ist.

Aus diesem Grund ist die in der Gegenäußerung vom 15.11.2018 sowie auch in der mündlichen Verhandlung vom 16.3.2022 vertretene Ansicht (S. 17), dass dann wenn einer der Tätigkeitsbilder des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wie eine Montagetätigkeit vom Dienstnehmer außerhalb des Betriebsortes seines Dienstgebers ausgeführt wird, zeitlich unbegrenzt steuerfreie Tagesgelder, Nächtigungsgelder und Fahrtkostenersätze ausbezahlt werden könnten und dass es daher steuerlich unbeachtlich wäre, ob die Dienstnehmer der Bf. mehr oder weniger als sechs Monate auf derselben Baustelle eingesetzt sind (vgl. S. 37 der Beschwerde), unzutreffend. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die von der Bf. verwendete Diktion „Baustelle“ aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nicht zutreffend ist, weil es sich jeweils um einen dauernden Einsatz der jeweiligen Dienstnehmer am demselben Betriebsstandort der Auftraggeber des Bf. handelt.

Eine verfassungskonforme Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 – nämlich, dass steuerlich keine Fiktionen dergestalt aufgestellt werden können, dass Dienstnehmer, die sich gar nicht auf einer Dienstreise befinden, dh. keine Tätigkeit außerhalb des ständigen Dienstortes verrichten, fiktiv trotzdem auf Dienstreise sind, - gebietet, dass es sich bei der Baustellen- und Montagetätigkeit um eine den Tätigkeitsort immer wieder wechselnde und unregelmäßige Tätigkeit handelt, zumal nach dem allgemeinen Begriffsverständnis von einer Montage bzw. einer Baustelle nur dann gesprochen wird, wenn es sich um eine von vornherein zeitlich befristete Tätigkeit handelt und daher bei Abschluss der Montage/der Baustelle an einem anderen Ort mit einer Montage bzw. einer Baustellentätigkeit begonnen wird. Eine kontinuierliche Tätigkeit am selben Betriebsstandort des Auftraggebers, die in einer laufenden, dh. auf Dauer angelegten Errichtung/Umbau, dem Service und der Wartung von Anlagen besteht, kann nicht mehr als Montage- bzw. Baustellentätigkeit iS des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angesehen werden. Auch in den Erläuternden Bemerkungen (220/A XIII. GP, IA) wird ausgeführt, dass die steuerfreie Behandlung der Tagesgelder u.a. für eine Baustellen- und Montagetätigkeit deswegen sachlich gerechtfertigt ist, 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 (vgl. auch VwGH 3.2.2022, Ro 2020/15/0005, Randnr. 21).

Die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 geregelten Tatbestände modifizieren daher den in § 26 Z 4 EStG 1988 niedergelegten Begriff der Dienstreise nur und kann auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts – wie auch vom Finanzamt ***1*** den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt - eine maximal sechsmonatige durchgehende Tätigkeit am selben Betriebsstandort eines Auftraggebers der Bf. noch als gerade zulässige Modifikation des steuerrechtlichen allgemeinen Dienstreisebegriffes angesehen werden. Wenn die Tätigkeit am selben Betriebsstandort des Auftraggebers aber mehr als sechs Monate andauert, liegt keine Baustellen- bzw. Montagetätigkeit iS des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 mehr vor und sind die von der Bf. ab Beginn des siebenten Monats ausbezahlten Tages-, Nächtigungsgelder und

Fahrtkostenvergütung nicht mehr steuerfrei, weil dann eine ständige Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz, nämlich am Einsatzort beim Auftraggeber der Bf., vorliegt.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, war ***67*** ab Mitte August 2012 (wieder) durchgehend bei der Firma ***26*** in ***68*** eingesetzt. Dementsprechend endete der Sechsmonatszeitraum erst mit Ende Februar 2013. Mit dem angefochtenen Bescheiden vom 14.11.2016 wurde Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für diesen Dienstnehmer bereits ab Jänner 2013 vorgeschrieben und sind die angefochtenen Bescheide daher wie folgt abzuändern:

Herr ***67***	Jänner 2013	Februar 2013
Bemessungsgrundlage (Diäten/Km-Geld/Spesenersatz)	€ 686,60	€ 712,24
Lohnsteuer	€ 296,91	€ 307,79
Dienstgeberbeitrag	€ 30,90	€ 32,05
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 2,75	€ 2,85

115 war ab 8. August 2011 durchgehend bei der ***25*** in ***116*** eingesetzt. Dementsprechend endete der Sechsmonatszeitraum erst mit Ende Februar 2012. Mit dem angefochtenen Bescheiden vom 14.11.2016 wurde Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für diesen Dienstnehmer bereits ab Jänner 2012 vorgeschrieben und sind die angefochtenen Bescheide daher wie folgt abzuändern:

Herr ***124***	Jänner 2012	Februar 2012
Bemessungsgrundlage (Diäten/Km-Geld/Spesenersatz)	€ 479,42	€ 157,94
Lohnsteuer	€ 174,99	€ 57,65
Dienstgeberbeitrag	€ 21,57	€ 7,11
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 1,92	€ 0,63

Diesbezüglich ist auch auf die Entscheidung des UFS vom 26.8.2005, RV/1855-W/04, zu verweisen, die ebenfalls zu Montagetätigkeiten ergangen ist und die Mitarbeiter der Berufungswerberin nahezu ausschließlich am Betriebsstandort einer der Auftraggeber der Beschwerdeführerin tätig geworden sind. In dieser Entscheidung hat der UFS folgende Aussage getroffen:

„Die beiden Arbeitnehmer haben ihre Tätigkeit im gesamten Prüfungszeitraum - unbestritten - nicht am Firmensitz der Bw. sondern bei der Firma W in G ausgeübt. Die Firma W in G ist daher

... "ständiger Betrieb" im Sinne des genannten KVs (des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes), so dass ein Anspruch der beiden Arbeitnehmer auf die Ausbezahlung einer Entfernungszulage gemäß Abschnitt VIII des KVs nicht besteht. Somit vermittelt der KV (= lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988) keinen Anspruch auf die Ausbezahlung von Tagesgeldern ...“.

Bei den Dienstnehmern ***46***, ***127*** und ***67*** wurde festgestellt, dass diese ihre durchgehende Tätigkeit am selben Einsatzort nur kurzfristig (nicht mehr als einen Monat bzw. zwei Monate) unterbrochen haben. Bei solch kurzfristigen Unterbrechungen kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass die Kenntnis über die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten an diesem Einsatzort verloren gegangen ist. Mit dem Tagesgeld soll nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH der vom Gesetzgeber mit einer Dienstreise in typisierender Betrachtungsweise vermutete Verpflegungsmehraufwand abgegolten werden (zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082). Es dient nicht dazu, den gesamten Verpflegungsaufwand abzugelten. Von einem erhöhten Verpflegungsmehraufwand ist nur dann auszugehen, wenn noch keine Kenntnis bzw. keine Kenntnis mehr über die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten besteht (vgl. zB VwGH 24.9.2002, 2000/14/0132; VwGH 23.3.2000, 96/15/0120).

Wird nach Unterbrechung die Tätigkeit wieder in denselben Ort verlegt, so wird aus dem Gedanken der Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten eine Reise nicht vorliegen, es sei denn, aufgrund der Länge der verstrichenen Zeit kann nicht mehr von der Kenntnis der örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden. Vielmehr liegt nur dann neuerlich eine Reise vor, wenn der Steuerpflichtige zuletzt vor mehr als sechs Monaten an diesem Ort tätig war (vgl. zB BFG 23.6.2020, RV/3100219/2015; UFSW vom 26.6.2007, RV/2980-W/02). Es war daher der Dienstgeberbeitrag bzw. der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffend die genannten Dienstnehmer für folgende Zeiträume auch festzusetzen und die angefochtenen Bescheide dementsprechend abzuändern:

Name	Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag (DB)	Zuschlag zum DB
46	01-06/2015	€ 3.986,84	€ 179,41	€ 15,95
127	06-12/2012	€ 6.267,39	€ 282,03	€ 25,07
67	06/2011 – 12/2011	€ 5.680,80	€ 255,64	€ 22,72

67	01/2012- 02/2012	€ 1.270,96	€ 57,19	€ 5,08
	08/2012 – 12/2012	€ 3.195,61	€ 143,80	€ 12,78

Eine Vorschreibung der Lohnsteuer für die angeführten Zeiträume kommt hingegen nicht in Betracht, weil die Befugnis des Bundesfinanzgerichts, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 2. Satz BAO) durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzt ist. Spruch eines Haftungsbescheides – wie es jener gemäß § 82 EStG 1988 ist – ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Es ist die Sache des Beschwerdeverfahrens – soweit es die Haftung für Lohnsteuer betrifft – dadurch begrenzt, dass das Bundesfinanzgericht den Arbeitgeber nur für die gleichen Arbeitnehmer – wie in den angefochtenen Lohnsteuerhaftungsbescheiden – und für die gleichen Zeiträume heranzieht (VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126).

Zum Vorbringen im Schreiben vom 24.1.2022, dass die überwiegende Anzahl der Mitarbeiter an wechselnden Einsatzorten, deren Einsatzdauer weitaus kürzer als sechs Monate jeweils gewesen wäre, beschäftigt gewesen wäre, ist festzuhalten, dass jedes Dienstverhältnis für sich nach dem für dieses Dienstverhältnis festgestelltem Sachverhalt lohnsteuerrechtlich zu beurteilen ist.

Die Bf. vertritt die Ansicht, dass die Betriebsvereinbarung vom ***33***1999 in der Fassung vom 18.4.2008 vom Betriebsrat (im Wege eines Einigungsversuches und wenn dieser scheitert durch das Arbeitsgericht) erzwungen hätte werden können, nämlich den ständigen Betrieb im Sinn des Punkt VIII. des Kollektivvertrages des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes für alle Mitarbeiter der Bf. mit dem Werksgelände der Bf. in ***7***, ***5*** festzulegen (S. 23 der Beschwerde) und daher jede Tätigkeit außerhalb des Werksgeländes der Bf. in ***7*** damit unter die Regelung des Punktes VIII. des zitierten Kollektivvertrages fallen würde. Abgesehen von den bereits dargestellten Gründen – nämlich, dass eine dauernde Tätigkeit an ein- und demselben Dienstort dazu führt –, dass für steuerrechtliche Belange keine Reise iS des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 für eine solche Tätigkeit mehr vorliegt und daher in lohngestaltenden Vorschriften aufgestellte **Fiktionen** nämlich, dass trotz dauernder Tätigkeit an einem Ort fingiert wird, dass diese Tätigkeit im Rahmen einer Dienstreise ausgeführt wird, abgabenrechtlich keine Wirkung entfalten können, ist festzuhalten, dass auch **arbeitsrechtlich** der in den Feststellungen wiedergegebenen Betriebsvereinbarung nicht die von der Bf. ihr beigemessene Wirkung zukommen kann:

(C) Arbeitsrechtliche Beurteilung der Betriebsvereinbarung vom ***33***1999:

Ein Kollektivvertrag kann einer Betriebsvereinbarung nur die Konkretisierung und Umschreibung einer im Kollektivvertrag enthaltenen Regelung übertragen (vgl. OGH 12.10.1988, 9 ObA 131/88). Auf Grund des Vorranges der Kollektivvertrages sind daher die Ermächtigungsnormen nicht extensiv zu interpretieren (vgl. zB OGH 29.1.2014, 9 ObA 150/13v). Besieht man sich die im Kollektivvertrag getroffene Regelung, enthält diese keine Befugnis, mit der Betriebsvereinbarung den ständigen Betrieb so festzulegen, dass dieser nicht den tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten entspricht, weil von einer „Abgrenzung“ und nicht einer Festlegung des ständigen Betriebes im Sinne einer Fiktion – unabhängig wo die Arbeitnehmer des Betriebsinhabers eingesetzt werden - die Rede ist.

Aus diesem Grund hat der OGH in der Entscheidung vom 7.6.2001, 9 ObA 81/01d, unabhängig von dem Inhalt einer etwaig getroffenen Betriebsvereinbarung, die Reichweite des im Kollektivvertrag des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes verwendeten Begriffes „ständiger Betrieb“ geprüft, weil mit einer Betriebsvereinbarung nicht eine Regelung getroffen werden kann, die den ständigen Betrieb anders bzw. umfassender definiert als der Kollektivvertrag selbst. Enthält nämlich der Kollektivvertrag eine Ermächtigung eine in ihm getroffene Regelung zu präzisieren, muss die in der Betriebsvereinbarung getroffene Regelung sich im Rahmen der durch den Kollektivvertrag eingeräumten Ermächtigung halten.

Im Auslegungsweg ist der OGH in der zitierten Entscheidung zum Ergebnis gekommen, dass der Ausdruck „ständiger Betrieb“ in Punkt VIII. des Kollektivvertrages des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes auf die konkrete Arbeitsstelle und nicht auf den Betriebsbegriff des ArbVG abstellt. Daher fallen unter den Begriff „ständiger Betrieb“ gegenüber dem ebenfalls verwendeten Begriff „Montagearbeiten“ alle jene Arbeiten, die an der regelmäßigen Arbeitsstelle verrichtet werden und werden mit Montagearbeiten nur jene Arbeiten gemeint, die ausnahmsweise und unregelmäßig, dh. nicht dauerhaft, außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstelle zu leisten sind.

Daraus folgt, dass entgegen der Ansicht der Bf. durch die Festlegung in den Dienstverträgen, dass der Dienstnehmer für den Betrieb in der ***5***, ***6*** (Betriebsstätte der Bf.) aufgenommen wird und dieser Ort im Sinne der Betriebsvereinbarung als ständiger Betrieb gilt, nicht jede Tätigkeit des aufgenommenen Mitarbeiters außerhalb des Werksgeländes der Bf. in ***7*** zu einer Montagetätigkeit im Sinn des Punkt VIII. des Kollektivvertrages wird. Aus der ausgeführten OGH-Entscheidung ergibt sich nämlich, dass als ständiger Betrieb iS von Punkt VIII. des zit. Kollektivvertrages jeweils jener Ort anzusehen ist, an dem der Dienstnehmer seine Arbeit regelmäßig verrichtet.

Weiters vermeint die Bf., dass die Entscheidung des UFS RV/0464-G/06, für den gegenständlichen Fall keine Relevanz hätte, weil kein vergleichbarer Sachverhalt gegeben wäre und zwar einerseits weil sich im vom UFS entschiedenen Fall am Firmensitz des Dienstgebers

(ein Schlossereibetrieb ohne Werkstätte) nur ein Büro befunden und eine eigene Werkstätte des Dienstgebers nicht vorhanden war. Andererseits hätte es sich um eine dauernde Überlassung an einen Beschäftigten, also eine Arbeitskräfteüberlassung gehandelt (vgl. Seite 7 oben der Beschwerde) und würden die Mitarbeiter der Bf. den Auftraggebern nicht überlassen, sondern würden auf Basis von Werkverträgen tätig.

Nach Dafürhalten des erkennenden Senates sind die vom UFS in seiner Entscheidung vom RV/0464-G/06, angestellten rechtlichen Überlegungen verallgemeinerungsfähig und gelten nicht nur dann, wenn am Betriebsstandort des Arbeitgebers keine Betriebsstätte vorhanden ist, in der Tätigkeiten verrichtet werden können, die von den am Betriebsstandort der Auftraggeber eingesetzten Arbeitern bei den Beschäftigten ausgeübt werden. Andererseits trifft es nicht zu, dass es sich bei dem vom UFS entschiedenen Fall um eine dauernde Überlassung an einen Beschäftigten, dh. eine Arbeitskräfteüberlassung gehandelt hat. Vielmehr hat der UFS festgestellt, dass zwei bei der Berufungswerberin beschäftigte Dienstnehmer im Zeitraum 2003 bis 2005 nahezu ausschließlich bei der Firma W in G (= 15,8 Kilometer vom Firmensitz der Berufungswerberin entfernt) **tätig** geworden sind. Auf das Dienstverhältnis der bei der Firma W eingesetzten Mitarbeiter kam – genau wie im gegenständlichen Beschwerdefall – der Kollektivvertrag für die Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zur Anwendung. Von einer Arbeitskräfteüberlassung ist hingegen keine Rede. In der Berufung, die der Entscheidung des UFS RV/0464-G/06, zugrunde liegt, wurde zudem ausdrücklich vorgebracht, dass es unbestrittenermaßen nicht um Arbeitskräfteüberlassung, sondern um "klassische" Montagearbeiten geht.

Überdies ist festzuhalten, dass die wiedergegebene Auslegung des Begriffes des ständigen Betriebes iS des Punkt VIII. des Kollektivtrages des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes vom OGH nicht nur für den Fall der Arbeitskräfteüberlassung judiziert wurde, sondern dass auch bei einer längerfristigen Tätigkeit auf ein und derselben Baustelle ein ständiger Betrieb begründet wird (OGH 5.6.2008, 9 ObA 69/08z). In der Entscheidung vom 26.1.2017, 9 ObA 150/16y, hatte der OGH folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Der Kläger (Arbeitnehmer) war auf zwei Baustellen in ***17*** im Einsatz, die keine Betriebsorte seines Dienstgebers gewesen sind und begehrte für die Zahlung von Trennungsgeld für die Tätigkeit auf diesen Baustellen und wurden diese Arbeiten vom Kläger nicht auf Basis einer Arbeitskräfteüberlassung ausgeübt. Der OGH hat in dieser Entscheidung seine bisherige Ansicht bestätigt, dass der in Kollektivverträgen verwendete Begriff „ständiger Betrieb“ auf die Arbeitsstelle des Dienstnehmers und nicht auf den Betriebsbegriff des ArbVG abstellt. Die Zweigniederlassung der Dienstgebers des Klägers sowie auch ihr Firmensitz waren **nicht** als ständiger Betriebsort des Klägers anzusehen, weil er dort weder aufhältig noch tätig war.

Auch der vom OGH am 29.3.2012 zu 9 ObA 148/11x entschiedene Fall ist durchaus mit dem beschwerdegegenständlichen Fall vergleichbar:

In dieser Entscheidung ging es um einen Montagetischler, der für ein Unternehmen IKEA-Möbel montiert. Am Beginn des Dienstverhältnisses wurde vereinbart, dass der Montagetischler von seinem Wohnort zu den jeweiligen Kunden zur Montage fahren solle, wofür ihm sein Dienstgeber ein vollständig ausgestattetes Fahrzeug zur Verfügung stellte. Mit diesem fuhr er zum jeweiligen Kunden.

In der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes führte der OGH aus, dass im vorliegenden Fall unstrittig sei, dass der Montagetischler seine Arbeit **ausschließlich** an den jeweiligen Standorten der Kunden des Beklagten verrichtete, dagegen zu keinem Zeitpunkt einen fixen Arbeitsplatz im Betrieb seines Dienstgebers hatte. Damit scheidet aber der Betriebssitz des Beklagten als „ständiger Arbeitsplatz“ (ständiger Betrieb) aus.

Der erkennende Senat kommt daher zum Ergebnis, dass bei jenen von Anfang an (mit dem ersten Tag des Dienstverhältnisses) bei Auftraggebern am selben Einsatzort durchgehend eingesetzten Dienstnehmern, der „ständige Betrieb“ im Sinn des Punktes VIII. des Kollektivvertrages des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes vom ersten Tag am Einsatzort und nicht am Betriebssitz der Bf. begründet wurde. Daran kann auch die getroffene Betriebsvereinbarung nichts ändern.

Dies – nämlich, dass ein ständiger Betrieb iS des zitierten Kollektivvertrages begründet wird - gilt auch für jene Dienstnehmer die länger als sechs Monate durchgehend an einem Betriebsstandort eines Auftraggebers tätig geworden sind.

Abschließend ist auf den Beschwerdeeinwand einzugehen, dass eine Vorschreibung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen würde.

Soweit sich dieses Vorbringen auf eine Anfragenbeantwortung des BMF aus dem Jahr 1995 stützt, ist festzuhalten, dass es sich dabei um eine allgemeine Auskunft, dh. nicht für einen konkreten Steuerpflichtigen [weder die Bf. noch für einen anderen Arbeitgeber] erteilte Auskunft handelt. Überdies kommt der Grundsatz von Treu und Glauben überhaupt nur dann zur Anwendung, wenn diese von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt wurde (vgl. zB VwGH 16.9.2003, 99/14/0228; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028). Daher besteht kein Schutz von Treu und Glauben, wenn die Rechtsauskunft vom BMF erteilt wurde und das BMF – wie im beschwerdegegenständlichen Fall - nicht die zuständige Abgabenbehörde ist (VwGH 7.6.2001, 98/15/0065).

Zu den bisher durchgeführten Prüfungen ist – in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 20.1.2010 – vorweg festzuhalten, dass die Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG erst mit 01.01.2008 in Kraft getreten ist, sodass dem Nichttreffen von Feststellungen im Zusammenhang mit den dauernd und regelmäßig bei den Auftraggebern

eingesetzten Mitarbeitern im Zuge der Lohnsteuerprüfungen für die Zeiträume 1984 bis 2005 jedenfalls keine Relevanz zukommen kann. Die letzte GPLA-Prüfung wurde über die Jahre 2006-2009 durchgeführt, sodass die neue Rechtslage teilweise noch gar nicht anzuwenden war.

In der GPLA-Prüfung für 2006 bis 2009 wurden lediglich keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen und wurde im Gegensatz zum Sachverhalt, der der BFG-Entscheidung vom 16.3.2018, RV/2101420/2017, zugrunde lag, die Richtigkeit der Lohnverrechnung betreffend die dauernd beim selben Auftraggeber eingesetzten Mitarbeiter nicht anerkannt und für in Ordnung befunden.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104, VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, u.v.m.), weswegen entgegen der Ansicht der Bf. in der Erlassung der angefochtenen Bescheide kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickt werden kann.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da der VwGH sich bis dato – soweit überblickbar – mit der Frage, ob bei einer länger andauernden Tätigkeit eines Dienstnehmers am selben Einsatzort eines Auftraggebers des Arbeitgebers, die nicht durch Tätigkeiten an anderen Orten unterbrochen wird, die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zur Anwendung kommt oder nicht, wenn eine Betriebsvereinbarung die Zahlung von Reiseaufwandsentschädigungen vorsieht, noch nicht beschäftigt hat, ist eine Revision zulässig.

Linz, am 16. März 2022