

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Masseverwalter1*** als Masseverwalter im Konkursverfahren der ***X*** GmbH & Co KG, ***X-Adr***, vertreten durch Karl Bruckner & Partner Steuerberater Inhaber Karl Grosseck e.U., Wiener Straße 28/Stiege 2, 3130 Herzogenburg, über die Beschwerde vom 29. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***Ort1*** vom 14. November 2016 betreffend Haftung Lohnsteuer 2010, Haftung Lohnsteuer 2011, Haftung Lohnsteuer 2012, Haftung Lohnsteuer 2013, Haftung Lohnsteuer 2014, Haftung Lohnsteuer 2015, Festsetzung Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2015 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2015 sowie über die Beschwerde vom 2. Juni 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***Ort1*** vom 4. Mai 2017 betreffend Haftung Lohnsteuer 2016, Festsetzung Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2016 und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2016 zu Recht:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der ***X*** GmbH & Co KG wurden für die Zeiträume 1.1.2010-31.12.2015 und 1.1.2016-31.12.2016 gemeinsame Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GPLA) durchgeführt. Der Prüfer stellte ua fest, Dienstnehmern der ***X*** GmbH & Co KG, die – teilweise vom ersten Beschäftigungstag an und teilweise über Monate bzw Jahre hinweg – in Betrieben von Auftraggebern der ***X*** GmbH & Co KG zum Einsatz gekommen seien, seien für den

gesamten Zeitraum steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt worden. Er vertrat den Standpunkt, dass Dienstnehmern, die durchgehend seit ihrem ersten Arbeitstag bei einem Auftraggeber eingesetzt worden seien, keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen zustünden. Dienstnehmer, die zwar bei unterschiedlichen Auftraggebern eingesetzt, aber über viele Monate bzw Jahre bei ein und demselben Auftraggeber tätig gewesen seien, hätten nur für die ersten sechs Monate des jeweiligen Einsatzes Anspruch auf steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ gegenüber der ***X*** GmbH & Co KG Bescheide über die Haftung für Lohnsteuer betreffend die Jahre 2010 bis 2016; weiters wurden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für diese Jahre sowie Säumniszuschläge festgesetzt.

Die ***X*** GmbH & Co KG brachte Beschwerden gegen die im Anschluss an die GPLA ergangenen Bescheide ein und führte zur Begründung aus, sie sei hauptsächlich im Industriebau tätig. Die Tätigkeit umfasse die Herstellung, die Montage, die Reparatur, das Service und den Abbruch von Industriebauwerken verschiedenster Art und von Industriebauten im Bereich des Metallbaus. Am Firmensitz verfüge das Unternehmen über eine große Werkstätte zur Vorfertigung von in den Industriebetrieben seiner Auftraggeber zu montierenden Teilen sowie zur Reparatur von bei den Auftraggebern ausgebauten Teilen. Darüber hinaus verfüge das Unternehmen dort über ein Waren- und Materiallager. Dieses Gebäude sei der ständige Betrieb des Unternehmens, von dem aus alle Montagearbeiten für die Auftraggeber durchgeführt würden.

Die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG (hauptsächlich Schlosser und Installateure) erledigten in deren Auftrag in verschiedenen fremden Industriebetrieben Montage-, Installations-, Reparatur- und Wartungsarbeiten an Industriebauwerken. Es liege in der Natur der Sache, dass in großen Industriebetrieben ständig Anlagen neu errichtet, umgebaut oder repariert werden müssten. Um die Aufträge erfüllen zu können, seien bestimmte Dienstnehmer, die für den Firmensitz aufgenommen worden seien und sich zur Reisetätigkeit verpflichtet hätten, ständig in den Industriebetrieben der Auftraggeber zum Einsatz gelangt.

Die ***X*** GmbH & Co KG sei aufgrund des Kollektivvertrages für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe – sohin einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs 5 EStG 1988 – zur Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet. Der Firmensitz sei in der Betriebsvereinbarung der ***X*** GmbH & Co KG als ständiger Betrieb definiert worden. Die Aufwandsentschädigungen für Tätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebes seien gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 durchgehend steuerfrei ausbezahlt worden, weil im Gesetz keine zeitliche Beschränkung zu finden sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt wurde.

Nach erfolgter Vorlage der Beschwerden ersuchte das BFG das Finanzamt mit Beschluss vom 4.11.2021 insbesondere um Vorlage einer nach den Namen der jeweiligen Dienstnehmer gegliederten Aufstellung, aus der die Einsatzorte der Dienstnehmer sowie die Dauer dieser Einsätze hervorgehen.

Die daraufhin vom Finanzamt vorgelegte Aufstellung und weitere vom Finanzamt vorgelegte Beweismittel wurden der beschwerdeführenden Partei mit Beschluss des BFG vom 5.1.2022 zur Kenntnis gebracht und wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung ersucht, ob die vom Finanzamt laut übermittelter tabellarischer Aufstellung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, wonach die dort angeführten Dienstnehmer in den angegebenen Zeiträumen jeweils ab dem ersten Tag ihres Dienstverhältnisses bei einem Kunden/einer Kundin der beschwerdeführenden Partei bzw einen längeren durchgehenden Zeitraum von mehr als sechs Monaten bei demselben Kunden/derselben Kundin tätig waren, zutreffend sind und der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt somit insoweit als unstrittig angesehen werden kann.

Mit Schreiben vom 22.2.2022 teilte die beschwerdeführende Partei dem BFG ua mit, eine stichprobenartige Überprüfung habe ergeben, dass diese Angaben zum Sachverhalt richtig seien. Es sei aber zu beachten, dass jene Mitarbeiter, deren Diäten nachversteuert wurden, immer wieder Bauteile in die Werkstätte der ***X*** GmbH & Co KG gebracht hätten, um diese dort zu bearbeiten und anschließend wieder zum Kunden zurückgebracht hätten.

Mit Beschluss des BFG vom 5.12.2022 wurde die Entscheidung in der gegenständlichen Beschwerdesache gemäß § 271 Abs 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ro 2022/15/0019 anhängigen Verfahrens (Revision zu BFG vom 16.3.2022, RV/5100132/2020) ausgesetzt.

Mit Beschluss des BFG vom 27.6.2024 wurde die beschwerdeführende Partei unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, darauf hingewiesen, dass das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen ist und wurde die beschwerdeführende Partei um Mitteilung ersucht, ob die gegenständlichen Beschwerden dem Grunde nach aufrecht erhalten werden.

Daraufhin teilte die beschwerdeführende Partei dem BFG mit, dass die Beschwerden aufrechterhalten werden und führte sie ergänzend zur Beschwerde aus, dass der VwGH in Rn 24 seines Erk vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, davon ausgehe, dass die Dienstnehmer „keinen Mehraufwand für die Unterkunft und doppelte Haushaltsführung (auswärtige Verpflegung) in der Nähe des Einsatzortes hatten (Reiseerschweren).“ Dies treffe jedoch in den Fällen, in denen die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG tatsächlich in der Nähe des Einsatzortes genächtigt hätten, nicht zu. In diesen Fällen seien von den Mitarbeitern Mehrkosten für die Nächtigungen und die damit verbundene doppelte Haushaltsführung zu tragen gewesen. Es werde daher um „Überprüfung“ gebeten, ob es sich bei den dafür

angefallenen, von den Mitarbeitern getragenen Mehraufwendungen um Aufwendungen iSd zitierten Gesetzesstelle (Anm: § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988) handelt. Weiters führte die beschwerdeführende Partei aus, dass die vom VwGH in Rn 25 seines Erk vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, vorgenommene Interpretation überschießend und nicht im Gesetzeswortlaut gedeckt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Die ***X*** GmbH & Co KG ist zu FN ***1*** in das Firmenbuch eingetragen. Bis ***2***2006 firmierte sie unter der Bezeichnung „***Y*** m.b.H. & Co KG“. Am ***3***2016 wurde über das Vermögen der ***X*** GmbH & Co KG der Konkurs eröffnet und RA ***Masseverwalter1*** zum Masseverwalter bestellt. Das Konkursverfahren ist bis dato nicht abgeschlossen.

1.2. Die ***X*** GmbH & Co KG war im Streitzeitraum in folgenden Bereichen (Geschäftsfeldern) tätig:

- Herstellung, Montage, Service und Wartung von Industrieanlagen und Stahlbauten für die Industrie;
- Gas- und Sanitärtechnik (Installationsgewerbe), wie die Herstellung von Heizungen und der damit verbundenen Rohrleitungen;
- Rohrleitungsbau für die Industrie, wie insbesondere Herstellung von Rohrleitungen zum Transport verschiedener Flüssigkeiten und Gase;
- Wasserleitungsbau.

1.3. Die ***X*** GmbH & Co KG führte auch die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung, Einschulung an den errichteten Anlagen sowie die Übergabe fertig gestellter Anlagen durch.

1.4. Die Tätigkeiten der ***X*** GmbH & Co KG wurden häufig vor Ort bei den Auftraggebern durchgeführt, insb wurde der Bau von Industrieanlagen in den Industriegeländen der Auftraggeber durchgeführt. Das gleiche gilt für Service- und Reparaturarbeiten an diesen Anlagen.

1.5. Von einigen Großkunden wurden der ***X*** GmbH & Co KG kontinuierlich neue Aufträge für Montagearbeiten/Herstellung/Wartung von Industrieanlagen erteilt, sodass stets 3 bis 4 Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG bei diesen Kunden zur Erfüllung der Aufträge

(Herstellung der Anlagen, Reparatur derselben, Demontage von Anlagen, Rohrleitungsbau) vor Ort tätig waren.

1.6. Bei diesen Kunden waren Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG zum Teil über mehr als sechs Monate – zum Teil bis zu mehrere Jahre – durchgehend tätig bzw waren einige Dienstnehmer von Anfang an (dh ab Beginn von deren Dienstverhältnis mit der ***X*** GmbH & Co KG) ausschließlich am Betriebsort des Auftraggebers tätig. Betreffend die Namen dieser Mitarbeiter und die Dauer ihres Einsatzes beim jeweiligen Kunden wird auf die angeschlossene Beilage zum Erkenntnis verwiesen.

1.7. Zum Teil hatten die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG – zumindest während der Wochentage – in der Nähe der Einsatzorte der Auftraggeber der ***X*** GmbH & Co KG gewohnt und hatten dort einen Nebenwohnsitz gemeldet.

1.8. Die ***X*** GmbH & Co KG besitzt am Standort ***X-Adr***, ***Ort1***, eine eigene große Werkstätte, die mit einem Hallenkran zum Heben von Lasten mehrerer Tonnen sowie mit Großmaschinen (wie zB einer Drehmaschine) ausgestattet ist. Zum Teil erfolgte 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 Werkstätte. Diese reparierten Anlagenteile wurden sodann beim Auftraggeber in dessen Anlage von Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG wieder eingebaut. Darüber hinaus verfügt die ***X*** GmbH & Co KG dort über ein Waren- und Materiallager.

1.9. Für die Dienstnehmer der ***X*** GmbH & Co KG 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.“

1.10. Am 10.12.1999 hat die ***X*** GmbH & Co KG mit dem Arbeiterbetriebsrat nachstehende Betriebsvereinbarung mit Wirkung ab 1.12.1999 abgeschlossen:

„Einvernehmlich wird festgestellt, dass die Betriebsvereinbarung - Sondervereinbarung vom 31.7.1997, gültig ab 1.4.1997 mit Wirkung 30. November 1999 durch den Dienstgeber gekündigt wurde und daher ab 1. Dezember 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 ***Ort1***, welche länger als einen Tag dauern, anordnen wird. Es gilt daher generell eine Nächtigung außer Haus bei allen Baustellen bzw. Einsätzen außerhalb des Gemeindegebietes ***Ort1***, 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 ***Ort1***, ***Adr2*** gilt.“

1.11. Diese Betriebsvereinbarung wurde am 18.4.2008 wie folgt ergänzt bzw. abgeändert:

„1. In der Betriebsvereinbarung vom 10.12.1999 wurde im Sinne des Punktes VIII des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zwischen Dienstgeber und Betriebsrat einvernehmlich das Werksgelände in ***Ort1***, ***Adr2*** als ständiger Betrieb für alle beschäftigten Arbeitnehmer festgelegt.

2. Der Betrieb samt Werksgelände, Werkshalle und Bürogebäude wurde mit ***4***2008 an die neue Adresse ***Ort1***, ***X-Adr*** 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 ***Ort1***, ***X-Adr*** gilt.“

1.12. In allen Dienstverträgen mit den Arbeitern der ***X*** GmbH & Co KG bzw deren Dienstzetteln ist vorgesehen, dass der jeweilige Dienstnehmer für den Betrieb in der ***X-Adr***, ***Ort1***, aufgenommen wird. Im Dienstvertrag ist festgelegt, dass sich der Dienstnehmer ausdrücklich damit einverstanden erklärt, dass er außerhalb des Betriebes ***X-Adr***, ***Ort1***, 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 ***X*** GmbH & Co KG in ***Ort1*** beschäftigt zu werden.

1.13. Die Aufträge zur Herstellung, Montage, Reparatur oder Demontage einer Industrieanlage wurden zwischen der Geschäftsführung der ***X*** GmbH & Co KG (oder einem hiezu

ausdrücklich bevollmächtigten Mitarbeiter) und den jeweiligen Auftraggebern ausverhandelt. Der Ablauf der Auftragsannahme stellt sich wie folgt dar:

Der Auftraggeber stellt eine Anfrage an die ***X*** GmbH & Co KG zu der diese ein Angebot abgibt. Vor der Bestellung durch den Kunden trifft die Geschäftsführung bzw ein hierzu ausdrücklich bevollmächtigter 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 ***X*** GmbH & Co KG aufgrund mangelnder Kenntnisse und Erfahrung im Einzelfall nicht erfüllbar bzw fällt nicht in das Leistungsspektrum der ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG realisierbar sind bzw realisierbar erscheinen.

Es gibt auch Fälle, in denen die ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG, 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 ***X*** GmbH & Co KG auch mit der Planung beauftragt wird, erfolgen die nächsten Schritte. Die ***X*** GmbH & Co KG verfügt über eine Planungsabteilung u.a. zur Planung von Industrieanlagen im Metallbau und zur Planung von Rohrleitungssystemen. Bei Service- oder Reparaturarbeiten wird von der ***X*** GmbH & Co KG geprüft, welche Einzelteile (Ersatzteile) benötigt werden und wird der ungefähren Zeitraum für die Durchführung der Reparaturen festgelegt.

1.14. Die Einteilung der Mitarbeiter, die für die Erfüllung der Aufträge eingesetzt werden, erfolgte immer durch die ***X*** GmbH & Co KG. Die Auftraggeber der ***X*** GmbH & Co KG hatten kein Recht zu bestimmen, welcher Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG die Arbeitsleistungen zur Erfüllung des beauftragten Werkes erbringt.

1.15. Bei den Projekten, die die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG am Betriebsgelände der Auftraggeber durchgeführt haben, wurden den Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG Weisungen nur von der Geschäftsleitung der ***X*** GmbH & Co KG (bzw von Mitarbeitern,

die dazu von der Geschäftsführung bestimmt wurden) betreffend die Ausführung der beauftragten Tätigkeiten erteilt. Die Auftraggeber selbst konnten den Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG keine Weisungen erteilen. Die arbeitsbezogene und disziplinarische Kontrolle über die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG, die an den Betriebsstandorten der Auftraggeber eingesetzt wurden, hat nur die ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG erteilten Auftrages – dem Montageleiter bzw. Vorarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG unterstellt.

1.17. Die beauftragten Werke wurden überwiegend mit Werkzeugen und Geräten der ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG verwendet. Diese Einrichtungen wurden aber nicht schon bei Auftragserteilung zur Verfügung gestellt, sondern musste in jedem einzelnen Fall vor der Verwendung die Erlaubnis des Auftraggebers eingeholt werden.

1.18. Die ***X*** GmbH & Co KG stellte jedem an einem Betriebsstandort eines Auftraggebers eingesetzten Mitarbeiter einen Handwerkzeugkoffer mit folgenden Mindestinhalt zur Verfügung: Ringschlüsselsatz, Gabelschlüsselsatz, Schraubenziehersätze (Schlitz, Kreuz, Torx), Nussensatz, Rohrzangen verschiedener Größen, verschiedene sonstige Zangen, Handsägebogen, Imbus-Schlüsselsatz, Rohrschneider, Kunststoffrohrschere, verschiedene Feilen, Schiebelehre, Anschlagwinkel, Streichmaß, große und kleine Hämmer.

1.19. Die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG verwendeten zur Erfüllung der Aufträge an den Betriebsstandorten der Auftraggeber folgende Maschinen, Geräte und Werkzeuge der ***X*** GmbH & Co KG, die auf dem Gelände des Auftraggebers in versperrbaren Baustellenkisten der ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG dorthin verbracht: mehrere kleine Winkelschleifer, mehrere große Winkelschleifer, mehrere Handbohrmaschinen und Schlagbohrmaschinen, Kabelverlängerungen, mobile Kettenzüge zum Heben von Lasten, Elektrodenschweißgeräte, Großschweißmaschinen (Schutzgasgeräte), Hydraulikpressen, Nivelliergerät, Kabeltrommeln und Verlängerungskabel, verschiedene Fettpressen.

1.20. Zur Erfüllung der Aufträge wurde zum Teil von der ***X*** GmbH & Co KG eingekauftes Material verwendet. Bei den meisten Aufträgen überwiegt das Entgelt für die verrechneten Montagestunden gegenüber dem in Rechnung gestellten Material. Der Waren- und Materialeinkauf der ***X*** GmbH & Co KG hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren durchschnittlich 70.000,- Euro betragen.

1.21. Bei einigen Aufträgen mussten die von der ***X*** GmbH & Co KG gefertigten Teile lackiert, verzinkt oder beschichtet werden. Diese Arbeiten hat die ***X*** GmbH & Co KG fremdvergeben und an die Auftraggeber in Rechnung gestellt.

1.22. Die ***X*** GmbH & Co KG war verpflichtet, für die aufgrund der erteilten Aufträge erstellten Werke die Gewährleistung zu übernehmen. Bei Mängeln wurde die ***X*** GmbH & Co KG zur Haftung herangezogen. Aus diesem Grund hat die ***X*** GmbH & Co KG betreffend die von ihr auszuführenden Aufträge eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen.

1.23. Die bei den Auftraggebern vor Ort eingesetzten Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG haben zum Teil die dort vorhandenen Pausenräume sowie Sanitäreinrichtungen (WC und Waschräumlichkeiten) sowie auch den Werkstättenbereich mitbenutzt. Auch nutzten die Mitarbeiter dort ihnen zur Verfügung gestellte Spinde zur Verwahrung ihrer Straßenkleidung sowie der eingesetzten Werkzeuge. Das Ausziehen der Straßenkleidung war zum Teil aus lebensmittelrechtlichen Gründen erforderlich, weil etwa in den Betriebsräumen der Firma ***Firma1*** Schutzkleidung samt Kopfbedeckung angelegt werden musste. Wenn nicht aus lebensmittelrechtlichen oder sonstigen rechtlichen Gründen eine besondere Schutzkleidung verwendet werden musste, verwendeten die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG Arbeits- bzw Schutzkleidung der ***X*** GmbH & Co KG mit der Aufschrift „***X***“.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen bei Punkt 1.1., insbesondere betreffend den Konkurs der ***X*** GmbH & Co KG ergeben sich aus dem Firmenbuch sowie der Ediktsdatei.

Die Feststellung bei Punkt 1.6., dass die in der Beilage zu dieser Entscheidung angeführten Mitarbeiter jeweils länger als sechs Monate für die in der Beilage ersichtliche Zeit durchgehend beim selben Auftraggeber am gleichen Betriebsstandort tätig waren und zum Teil von Beginn ihres Dienstverhältnisses an ausschließlich am Betriebsstandort eines der Auftraggeber tätig waren, gründet sich auf die vom Finanzamt stichprobenweise vorgelegten Zeitaufzeichnungen, denen auch die beschwerdeführende Partei nicht entgegengetreten ist. Überdies wurde mit der Stellungnahme vom 15.11.2021 durch das Finanzamt schlüssig dargelegt und nachgewiesen, dass der Prüfer im Zuge der Prüfung sämtliche Arbeitszeitaufzeichnungen bzw Reiserechnungen von allen Dienstnehmern durchgesehen und in einer Excel-Tabelle dargestellt hat. Diese Tabelle wurde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und von diesem nachgeprüft. Anhand dieser Tabelle ist ersichtlich, dass nur durchgehende Tätigkeiten von mehr als sechs Monaten am selben Einsatzort 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. Monate, für die vom Finanzamt eine Nachverrechnung vorgenommen wurde, wurden in der Tabelle gelb markiert. Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 15.11.2021 und die gemeinsam mit dieser Stellungnahme vorgelegten Beweismittel (inklusive der vorgenannten Tabelle) wurden der beschwerdeführenden Partei mit Beschluss des BFG vom 5.1.2022 zur Kenntnis gebracht und hat die beschwerdeführende Partei in ihrer Stellungnahme vom 22.2.2022 diesen Ausführungen nicht widersprochen, sondern vielmehr vorgebracht, eine stichprobenweise Überprüfung habe ergeben, dass die Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers betreffend den durchgehenden Einsatz von Dienstnehmern beim selben Auftraggeber am selben Standort richtig seien.

Die Feststellung bei Punkt 1.7., dass zum Teil die Arbeiter der ***X*** GmbH & Co KG – zumindest während der Wochentage – in der Nähe der Einsatzorte der Auftraggeber der ***X*** GmbH & Co KG gewohnt haben und dort einen Nebenwohnsitz gemeldet hatten, ergibt sich aus den vom Finanzamt mit Schreiben vom 15.11.2021 vorgelegten Unterlagen (Bestätigungen von Quartiergebern und Auszüge aus dem ZMR).

Die Feststellungen bei Punkt 1.22. betreffend die Nutzung von sanitären Anlagen, von Pausen- und Aufenthaltsräumen sowie eines Spindes durch die in den Betriebsstandorten der Auftraggeber der ***X*** GmbH & Co KG 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 ***Firma1***.

Im Übrigen beruhen die obigen Feststellungen auf den sachverhaltsmäßigen Darstellungen in der Beschwerde und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der GPLA-Prüfung vom 15.11.2018, die jeweils in sich widerspruchsfrei und glaubwürdig sind und denen auch von der belangten Behörde nicht entgegengetreten worden ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Nichtvorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung

Eingangs ist auf die in der Beschwerde und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der GPLA-Prüfung vom 15.11.2018 in den Mittelpunkt der Ausführungen gestellte Frage einzugehen, ob die an den jeweiligen Betriebsstandorten der Auftraggeber der ***X*** GmbH & Co KG kontinuierlich über einen längeren Zeitraum tätig gewordenen Mitarbeiter auf Basis

von der ***X*** GmbH & Co KG mit den Auftraggebern abgeschlossener Werkverträge oder im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung an die Auftraggeber als Beschäftigter tätig geworden sind.

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; 11.11.2011, 2011/09/0154; 3.10.2013, 2013/09/0042).

Im gegenständlichen Fall hat die ***X*** GmbH & Co KG mit den Auftraggebern jeweils Werkverträge im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH abgeschlossen. Dies ergibt sich eindeutig aus den von der ***X*** GmbH & Co KG in der Beschwerde geschilderten Aufträgen. Es wurde jeweils die Erbringung eines konkret umschriebenen und zum Teil auch von der ***X*** GmbH & Co KG selbst geplanten Werkes durch die ***X*** GmbH & Co KG vereinbart. Auch die notwendige Prüfung der reparierten bzw errichteten Anlagen wie zB eine Dichtheitsprobe von Leitungen erfolgte durch die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG. Die aufgrund des Auftrages erbrachte Leistung (das Ergebnis der Leistung) ist klar abgrenzbar und dem Werkunternehmer (der ***X*** GmbH & Co KG) zurechenbar. Die bei den Auftraggebern eingesetzten Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG am Betriebsgelände der Auftraggeber durchgeführt haben (Service-, Montage- und Reparaturarbeiten), den Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG Weisungen nur von der Geschäftsleitung der ***X*** GmbH & Co KG (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 ***X*** GmbH & Co KG keine Weisungen erteilen. Die arbeitsbezogene und disziplinarische Kontrolle über die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG, die an den Betriebsstandorten der Auftraggeber eingesetzt wurden, hat nur die ***X*** GmbH & Co KG ausgeübt. Die von den Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG bei den Auftraggebern durchgeführten Tätigkeiten wurden von der Geschäftsleitung der ***X*** GmbH & Co KG bzw von dazu von dieser beauftragten Mitarbeitern bei der Erfüllung der Aufträge unterstützt, unterwiesen und kontrolliert. Daraus ergibt sich, dass die Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG nicht in den Betrieb des Auftraggebers organisatorisch eingegliedert sind und der Dienst- und Fachaufsicht der ***X*** GmbH & Co KG 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 Betriebssitz der Auftraggeber tätigen Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG in den „Geschäftsbetrieb“ 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 ***X*** GmbH & Co KG zur Ausführung der beauftragten Werke benötigt hat, in eigenen der ***X*** GmbH & Co KG gehörigen versperrbaren Baustellenkisten bei den Auftraggebern gelagert wurden.

Die ***X*** GmbH & Co KG hat auch einen gewährleistungstauglichen Erfolg geschuldet, weil das zu erbringende Werk detailliert bei der Auftragserteilung bestimmt, dh zwischen der ***X*** GmbH & Co KG und dem Auftraggeber vor dem Beginn der Durchführung festgelegt war und traf die ***X*** GmbH & Co KG eine Gewährleistungspflicht, die auch tatsächlich schlagend geworden ist. Auch musste sie für Schäden, die bei der Ausführung der Werkaufträge von Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG 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 ***X*** GmbH & Co KG erbracht wurden. Nur ausnahmsweise wurden auch vor Ort vorhandene Einrichtungen des Auftraggebers für die Erfüllung der Aufträge von den Mitarbeitern der ***X*** GmbH & Co KG 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; 20.11.2003, 2000/09/0173). Überdies wurde ein Materialeinsatz der ***X*** GmbH & Co KG von durchschnittlich 70.000,- Euro per annum festgestellt, der nicht als vernachlässigbar gering angesehen werden kann. Dabei ist auch noch zu berücksichtigen, dass die ***X*** GmbH & Co KG 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] Rz 3/1).

Das Bundesfinanzgericht geht daher bei seiner rechtlichen Beurteilung im Folgenden davon aus, dass die von der ***X*** GmbH & Co KG 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 wären.

3.2. Nichtanwendbarkeit des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988

Gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

„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),
- Fahrttätigkeit (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.“

Die Regelung geht im Wesentlichen auf die Reisekosten-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, zurück und war eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 22. Juni 2006, G 147/05, mit dem die unbegrenzte Möglichkeit der Erweiterung des Dienstreisebegriffs des § 26 Z 4 EStG in lohngestaltenden Vorschriften aufgehoben wurde (vgl dazu VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163; 3.2.2022, Ro 2020/15/0005; 29.5.2024, Ro 2022/15/0019).

Die Erläuterungen begründeten die Notwendigkeit der neuen Steuerbefreiung ua wie folgt:

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

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

ist sachlich gerechtfertigt, weil mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art

anfallen. Sofern daher Reisekostenersätze in Form von Tagesgeldern nicht bereits nach § 26 Z 4 nicht steuerbar sind, können sie gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei belassen werden.

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

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind

- das Vorliegen einer der angeführten Tätigkeiten und
- die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung dieser Reiseaufwandsentschädigungen auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift. [...]

Die Obergrenze für steuerfreie Tagesgelder richtet sich nach § 26 Z 4.“

Der in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 verwendete Begriff der Baustellen- und Montagetätigkeit umfasst laut Initiativantrag zur Reisekosten-Novelle 2007 die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw Übergabe fertig gestellter Anlagen, wobei aber ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) nicht unter diesen Tatbestand fällt (vgl 220/A BlgNR 23. GP 6; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG¹⁸ § 3 Tz 210).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29. Mai 2024, Ro 2022/15/0019, ausgesprochen hat, normiert § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 somit eine Steuerbefreiung für Tagesgelder, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für Tätigkeiten gezahlt werden, bei welchen das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen wird. Die Befreiungsbestimmung berücksichtigt damit speziell die Belastungssituation von Betätigten außerhalb der eigentlichen Betriebsstätte (vgl VwGH 27.1.2011, 2010/15/0168; sowie darauf Bezug nehmend VwGH 15.9.2011, 2011/15/0066 und 0067) und wird sachlich damit begründet, dass „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. [...] Neben diesen pauschalen Aufwandsentschädigungen berücksichtigt § 3 Abs. 1 Z 16b die mit den angeführten Tätigkeiten verbundene ‚Reiseerschweris‘ sowie Mobilitätsanreize“ (220/A BlgNR 23. GP 5).

Mit BGBl I 2008/133 wurden die zunächst nicht erwähnten Nächtigungsgelder in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 aufgenommen. Der diesem Bundesgesetz zugrundeliegende Initiativantrag (915/A BlgNR 23. GP, S 3) begründete dies wie folgt:

„Im § 26 EStG war verankert, dass lohngestaltende Vorschriften (Kollektivverträge) einen eigenständigen Dienstreisebegriff normieren konnten, was zur Folge hatte, dass diese Diäten generell lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei ausbezahlt werden konnten, wenn sich die ArbeitnehmerInnen auf Dienstreisen befanden. Der Verfassungsgerichtshof hat diese Bestimmung in einem Urteil im Jahr 2006 als verfassungswidrig angesehen.

In der vorliegenden Neuregelung werden auch die Nächtigungsgelder im § 3 EStG explizit angeführt, damit können diese wieder steuerfrei ausbezahlt werden. [...]“

Wie aus den Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 1. hervorgeht, hat sich die ***X*** GmbH & Co KG mit der Herstellung, Montage und Wartung von Industrieanlagen befasst und die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten häufig vor Ort bei den Auftraggebern durchgeführt. Am Betriebsstandort von Großkunden, von denen kontinuierlich Aufträge erteilt wurden, sind in der Regel drei bis vier Mitarbeiter der ***X*** GmbH & Co KG dauerhaft – teilweise vom ersten Beschäftigungstag an und teilweise über Monate bzw Jahre hinweg – zum Einsatz gekommen.

Das BFG hat in seinem Erkenntnis vom 16. März 2022, RV/5100132/2020, zu einem nahezu identischen Sachverhalt bereits dargelegt, dass die Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 in einem solchen Fall nicht erfüllt sind, weil eine am Betriebsstandort eines Auftraggebers (Großkunden) ausgeübte Tätigkeit, die in der laufenden, auf Dauer angelegten Errichtung bzw dem Umbau, dem Service und der Wartung von Industrieanlagen besteht, nicht mehr als – von der ***X*** GmbH & Co KG ausschließlich als Befreiungstatbestand herangezogene – Montage- bzw Baustellentätigkeit iSd § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 anzusehen ist. Auf die im vorgenannten Erkenntnis vorgenommene rechtliche Würdigung, der sich das BFG auch im vorliegenden Beschwerdefall vollinhaltlich anschließt, wird an dieser Stelle zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen (siehe die beiliegende Kopie dieses Erkenntnisses).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29. Mai 2024, Ro 2022/15/0019, ausgesprochen hat, stößt diese vom BFG in seinem Erkenntnis vom 16. März 2022, RV/5100132/2020 (und nunmehr auch im gegenständlichen Beschwerdefall) vertretene Rechtsauffassung schon deswegen auf keine Bedenken, weil mit der Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 Aufwendungen und Belastungen verschiedenster Art abgedeckt werden sollen, die bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht anfallen. Es mache den Ausführungen des VwGH zufolge keinen Unterschied, ob sich dieser feste Arbeitsplatz am Werksgelände des Arbeitgebers oder am Werksgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers befindet. Die mit Tätigkeiten an wechselnden Arbeitsplätzen verbundene Reiseerschweris liege da wie dort nicht vor und es sei auch nicht erkennbar, wieso in Konstellationen wie der vorliegenden ein Bedarf an Mobilitätsanreizen gegeben sein soll. Es treffe nicht zu, dass das BFG – wie vom Revisionswerber behauptet –

„diametral gegen den eindeutigen in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG klar zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers“ entschieden habe. Vielmehr ergebe sich aus den zitierten Gesetzesmaterialien, dass etwa ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (zB Bauhof) nicht unter diesen Tatbestand fällt (vgl 220/A BlgNR 23. GP 5 f). Dies müsse für die ständige Tätigkeit eines Dienstnehmers am Betriebsgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers gleichermaßen gelten.

Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang einwendet, dass den betroffenen Dienstnehmern zum Teil tatsächliche Mehraufwendungen für Nächtigungen fernab ihres Familienwohnsitzes in der Nähe ihres (ständigen) Einsatzortes entstanden seien, ist ihr entgegenzuhalten, dass – auch für den Fall, dass tatsächliche Aufwendungen ersetzt werden – Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 ist, dass eine Reisetätigkeit („Dienstreise“) vorliegt (vgl VwGH 11.1.2021, Ra 2019/15/0163; 3.2.2022, Ro 2020/15/0005). Liegt – wie im vorliegenden Fall aufgrund eines ständigen Einsatzortes des Dienstnehmers am Betriebsgelände eines Großkunden – eine Reisetätigkeit („Dienstreise“) nicht vor (vgl nochmals BFG 16.3.2022, RV/5100132/2020, und dazu VwGH 29.5.2024, Ro 2022/15/0019), sind etwaige beruflich veranlasste Aufwendungen des Dienstnehmers, wie etwa (Mehr)Aufwendungen für eine beruflich bedingte „doppelte Haushaltsführung“ bei einem außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort liegenden Familienwohnsitz (zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten) im Rahmen der Werbungskosten (§ 16 Abs 1 EStG 1988) geltend zu machen.

Soweit die beschwerdeführende Partei dem vom VwGH in seinem Erkenntnis 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, vertretenen Auslegungsergebnis entgegenhält, dass lediglich der letzte in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 angeführte Tatbestand („vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde“) eine zeitliche Begrenzung vorsehe, ist dazu zunächst festzuhalten, dass der Begriff „vorübergehend“ entgegen dem Verständnis der beschwerdeführenden Partei nicht schematisch nach einem bestimmten Zeitmaß auszulegen ist, sondern funktional (vgl 220/A BlgNR 23. GP 6). Zudem ist zu berücksichtigen, dass es sich bei dem betreffenden Tatbestand nach der Gesetzessystematik um einen subsidiären Auffangtatbestand handelt, der sonstige Tätigkeiten, die nicht unter die in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 zuvor genannten speziellen Tätigkeiten fallen, erfasst. Die Einschränkung durch das Wort „vorübergehend“ ist dabei offenkundig erforderlich, um einer ausufernden Anwendung der Befreiungsbestimmung vorzubeugen, da andernfalls jedwede Tätigkeit „an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde“ zur Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung führen würde, während bei den anderen Tatbeständen sachliche und/oder zeitliche Begrenzungen in der Natur der Sache liegen und damit keiner ausdrücklichen Erwähnung bedürfen. Der von der beschwerdeführenden Partei gezogene Umkehrschluss erweist sich vor diesem Hintergrund als nicht zulässig.

3.3. Treu und Glauben

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 um eine für einen konkreten Steuerpflichtigen 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; 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 – vorweg festzuhalten, dass die Regelung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 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, 21.10.2004, 2000/13/0179), weswegen entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei in der Erlassung der angefochtenen Bescheide kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickt werden kann.

3.4. Unzulässigkeit einer 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wobei insbesondere auf das zur selben Rechtsfrage und zu einem nahezu identischen Sachverhalt ergangene Erkenntnis des VwGH vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, zu verweisen ist.

Salzburg, am 13. September 2024