

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch die Bruckmüller RechtsanwaltsGmbH, Landstraße 50/4, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. November 2025 betreffend **Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2024** zu Recht:

- I) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz Bf) durchgeführten Außenprüfung gemäß § 150 BAO hat die belangte Behörde Bescheide betreffend Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2020 bis 2024 erlassen. Laut Bescheidbegründung habe die Bf Arbeitnehmer über längere Zeiträume an ein und denselben Beschäftigterbetrieb überlassen. Es sei keiner der beiden Dienstreisetatbestände des § 26 Z 4 EStG 1988 erfüllt, weshalb mangels Vorliegens einer Dienstreise nach der Legaldefinition keine Tages- oder Nächtigungsgelder sowie wöchentlich geleistete Fahrtkostenersätze (Familienheimfahrten) im Rahmen dieser Bestimmung nicht steuerbar abgerechnet werden könnten. Die gewährten Tages- und Nächtigungsgelder seien nach einem Zeitraum von 6 Monaten durchgehender Beschäftigung bei dem gleichen Beschäftigterbetrieb mangels

Erfüllung des Tatbestandes des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 zur Nachverrechnung gebracht worden.

Mit Schreiben vom 19.12.2025 wurde von der Bf eine Beschwerde gegen die angeführten Bescheide für die Jahre 2020 bis 2024 bei der belangten Behörde eingebracht. Seitens der Bf wurde vorgebracht, dass es den von der belangten Behörde verwendeten Begriff „Standortleasing“ weder im Steuerrecht noch im Arbeitsrecht gebe. Die Annahme, dass die Beschäftigterbetriebe den Dienstort der überlassenen Mitarbeiter darstellen würden, sei nicht vertretbar und setze sich über den Inhalt der Dienstverträge hinweg. Gemäß § 11 Abs 1 AÜG habe ein Arbeitsvertrag die in dieser Bestimmung eingeführten Inhalte aufzuweisen. Das Erfordernis, den gewöhnlichen Arbeits- (Einsatz-)Ort in einem Dienstzettel aufzunehmen, fehle wegen der für die Arbeitskräfteüberlassung typisch wechselnden Dienstorte in § 11 AÜG. In der Arbeitskräfteüberlassung sei es ausreichend, wenn im Arbeitsvertrag angegeben werde, in welchen Bundesländern oder Staaten die Arbeitskraft beschäftigt werden solle. Nach § 12 AÜG sei der Beschäftiger verpflichtet, der überlassenen Arbeitskraft vor jeder Beschäftigung in einem anderen Betrieb die für die Überlassung wesentlichen Umstände mitzuteilen bzw die überlassene Arbeitskraft vom Ort der Arbeitsaufnahme zu informieren. Würde man in einem Dienstvertrag mit einem überlassenen Mitarbeiter den Dienstort fixieren oder würde der jeweilige Beschäftigterbetrieb den Dienstort darstellen, wie die belangte Behörde annehme, so könnten die überlassenen Arbeitskräfte jederzeit und ohne Sanktion einen Arbeitseinsatz bei einem anderen Beschäftigterbetrieb ablehnen. Es entspreche im Gegenteil dem Wesen der Arbeitskräfteüberlassung, dass der Überlasser als Arbeitgeber eine an einen Beschäftigter überlassene Arbeitskraft jederzeit von diesem abziehen und bei einem anderen Beschäftigter einsetzen könne.

Nach der Leiharbeitslinie sei Leiharbeit (Arbeitskräfteüberlassung) grundsätzlich nur als vorübergehende Maßnahme angesehen. Wesen der Arbeitskräfteüberlassung sei, dass überlassene Arbeitskräfte einen Arbeitgeber hätten, aber in der Regel bei mehreren Beschäftigern eingesetzt würden. Es liege daher schon der erste Tatbestand im Sinne der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG vor. Mit Ausnahme jener Arbeitnehmer, die weniger als 60 Kilometer von ihrem Wohnort an dem jeweiligen Einsatzort gearbeitet hätten, sei davon auszugehen, dass diesen eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz (in Ungarn) nicht zugemutet werden könne.

Bei Abschluss des Arbeitsvertrages sei in der Arbeitskräfteüberlassung weder dem Überlasser noch der Arbeitskraft bekannt, wie lange die Arbeitskraft am ersten Einsatzort und nachfolgenden anderen Orten in Zukunft die Arbeit zu verrichten sein habe.

Die in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 geforderte lohngestaltende Vorschrift ergebe sich aus dem Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung. Abschnitt VIII. A) regle den Standardfall einer Dienstreise, und zwar werde dabei die überlassene Arbeitskraft vom

Beschäftiger selbst auf Dienstreise entsendet oder außerhalb des ständigen, ortsfesten Betriebs des Beschäftigten tätig. Diese Konstellation entspreche im Wesentlichen dem Dienstreisebegriff iSd § 3 Abs 1 Z 16b iVm § 26 Z 4 EStG. Der KV-AÜ verankere für solche Tätigkeiten einen Aufwandsersatzanspruch in Form von Tagesgeldern, Nächtigungsgeldern und Fahrtkostenersatz sowie Kilometergeldern. Erfolge die Überlassung zu einem sich nicht ändernden Standort des Beschäftigterbetriebs, so liege ein „ortsfester“ vor und es stünden keine Ansprüche auf Aufwandsentschädigungen zu. Würden Bau- oder Montagearbeiten im ständigen ortsfesten Betrieb des Beschäftigten selbst erbracht, handle es sich um keine Arbeiten außerhalb des Betriebs, sofern der Einsatz der überlassenen Arbeitskraft als Werkseinsatz gestaltet sei.

Das VwGH-Erkenntnis vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019 sei nicht anwendbar. Der Begriff der Arbeitskräfteüberlassung stelle einen eigenständigen Tatbestand in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 dar. Im Unterschied zu Baustellen- und Montagetätigkeiten, bei denen es auf die Tätigkeit ankomme, komme es bei der Arbeitskräfteüberlassung darauf an, ob diese im Sinne des AÜG vorliege oder nicht. Der Gesetzgeber gehe davon aus, dass bei Arbeitskräfteüberlassung generell eine Erschwernis für die Arbeitnehmer verbunden sei.

Die Bf verzichtete weiters auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und beantragte die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht (§ 262 Abs 2 BAO).

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 13.03.2026 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit E-Mail vom 27.05.2026 wurde von der Vertreterin der Bf mitgeteilt, dass der Dienstnehmer BR – abweichend vom Beschwerdevorbringen – von 03.04.2017 bis 19.04.2020 sowie von 01.03.2022 bis 31.12.2024 an die Firma V GmbH, PW überlassen wurde.

Mit Beschluss vom 28.05.2026 wurde den Parteien der vom Bundesfinanzgericht anhand der Beschwerde ermittelte Umfang des Beschwerdebegehrens (1.a) sowie die vom Bundesfinanzgericht getroffenen – vorläufigen – Sachverhaltsfeststellungen (1.b) zur Kenntnisnahme übermittelt. Weiters wurde den Parteien mitgeteilt, dass das Bundesfinanzgericht beabsichtige, gemäß § 274 Abs 1a BAO von der beantragten mündlichen Verhandlung abzusehen, da die Akten erkennen lassen würden, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lasse. Die Parteien könnten binnen einer Frist von drei Wochen ab Kenntnis des Beschlusses ihr bisheriges Vorbringen ergänzen.

Mit per E-Mail vom 16.06.2026 eingereichter Eingabe teilte die Bf mit, dass das im Beschluss des Bundesfinanzgericht vom 28.05.2026 dargestellte Beschwerdebegehren und die vom Bundesfinanzgericht – vorläufig – getroffenen Sachverhaltsfeststellungen richtig dargestellt

bzw. ausgeführt seien. Aufgrund der der Bf nicht gemeldeten Wohnsitznahme ab September 2021 sei dem Arbeitnehmer GK bis 31.12.2021 um € 1.531,20 zu viel ausbezahlt worden. Ab 01/2022 seien diesem keine Diäten mehr ausbezahlt worden. Seitens der belangten Behörde wurde keine abschließende Stellungnahme erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Die Bf ist ein gewerblicher Arbeitskräfteüberlasser und hat im beschwerderelevanten Zeitraum Arbeitnehmer über längere Zeiträume (länger als 6 Monate) an ein und dieselben Beschäftigerbetriebe überlassen. Für den gesamten Zeitraum der Überlassung wurden Taggelder, Nächtigungsgelder und Kilometergelder für wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen der Lohnverrechnung steuerfrei abgerechnet.

Der Dienstnehmer BR wurde im Beschwerdezeitraum von der Bf von 03.04.2017 bis 19.04.2020 sowie von 01.03.2022 bis 31.12.2024 an die Firma V GmbH, PW überlassen.

Der Dienstnehmer GK wurde von der Bf von 01.09.2020 bis 31.03.2023 an die F GmbH & Co KG in KK überlassen.

Der Dienstnehmer HA wurde von der Bf von 15.07.2021 bis 31.12.2022 sowie von 01.01.2023 bis 31.01.2024 an die Firma I GmbH in E überlassen.

In den jeweiligen von der Bf ausgestellten Überlassungsmitteilungen gemäß § 12 Abs 1 AÜG wurde kein voraussichtliches Ende der Überlassungsdauer oder kein fixer Zeitpunkt für die Dauer der Überlassung angegeben.

Die Dienstnehmer BR und HA haben ihren Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) mehr als 120 Kilometer vom Beschäftigerbetrieb entfernt. Der Dienstnehmer GK hat seit September 2021 seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) weniger als 60 Kilometer vom Beschäftigerbetrieb entfernt. GK wohnt seit September 2021 gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin in W.

In den Beschäftigerbetrieben V GmbH, I GmbH und F GmbH & Co KG kommt der Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zur Anwendung.

Für die Bf kommt der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung zur Anwendung.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich zweifelsfrei aus dem wechselseitigen Vorbringen der Verfahrensparteien und wurde von der Bf mit Eingabe vom 16.06.2026 auch mitgeteilt, dass diese richtig dargestellt seien (siehe Verfahrensgang).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

§ 274 Abs 1a der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

Das Verwaltungsgericht kann ungeachtet eines Antrages (Abs 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Akten erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt, und einem Entfall der Verhandlung weder Art. 6 Abs 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, noch Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl. Nr. C 83 vom 30.03.2010 S. 389, entgegenstehen. Über das Absehen von einer beantragten Seite 23 von 31 mündlichen Verhandlung hat das Verwaltungsgericht mit gesondertem Beschluss abzusprechen (§ 244). Die Parteien haben das Recht, binnen einer über Antrag verlängerbaren Frist von zwei Wochen ab Kenntnis des Beschlusses ihr bisheriges Vorbringen zu ergänzen.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hat die Bf einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage (Vorliegen von steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen, Nächtigungsgeldern und Tagesgeldern gemäß § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988) lässt die beantragte mündliche Erörterung anhand der vorliegenden Beweisergebnisse eine weitere Klärung des Sachverhalts in dieser Rechtssache nicht erwarten. Ein Anwendungsfall von Art. 6 Abs 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, bzw Art. 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl. Nr. C 83 vom 30.03.2010 S. 389 liegt nicht vor. Es wird daher gemäß § 274 Abs 1a BAO von der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Sie stellen nicht steuerbare Kostenersätze des Arbeitgebers dar.

Soweit im Beschwerdevorbringen ausgeführt wird, dass beschwerdegegenständlich schon der erste Tatbestand im Sinne der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 erfüllt sei, da das Wesen der Arbeitskräfteüberlassung darin bestehe, dass überlassene Arbeitskräfte einen Arbeitgeber hätten, aber in der Regel bei mehreren Beschäftigten eingesetzt würden, ist darauf hinzuweisen, dass – wie von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 13.03.2026 richtig angeführt – die Arbeitnehmer der Bf ausschließlich in den Beschäftigbetrieben regelmäßig tätig wurden und am Betriebssitz der Bf keine Arbeiten verrichtet haben. Nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz eingesetzte Arbeitnehmer („geleaste Arbeitnehmer“) haben den Dienstort an ihrem Einsatzort und nicht an der Betriebsstätte ihres Arbeitgebers (VwGH 14.10.1992, 91/13/0110). Eine Dienstreise nach dem 1. Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 liegt somit nicht vor.

Zum Beschwerdevorbringen, wonach den Mitarbeitern, mit Ausnahme jener Arbeitnehmer, die weniger als 60 Kilometer von ihrem Wohnort an dem jeweiligen Einsatzort gearbeitet hätten, eine tägliche Rückkehr zu ihrem Familienwohnsitz (in Ungarn) nicht zumutbar sei und daher – gemeint offensichtlich – der zweite Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen würde, ist – entgegen der Ansicht der Bf die – von der belangten Behörde ins Treffen geführte – Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.11.2023, Ra 2022/15/0078) heranzuziehen, wonach der zweite Dienstreisetatbestand nur dann erfüllt sei, wenn ein

Arbeitnehmer „über Auftrag des Arbeitgebers“ so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeite, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden könne und dies nicht zutreffe, wenn jemand von sich aus von vornherein eine Arbeit außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) annehme.

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 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).

Der der Reisekosten-Novelle 2007 zugrundeliegende Initiativantrag (220/A BlgNR 23. GP, S 4f) begründete die Notwendigkeit der neuen Steuerbefreiung ua wie folgt:

"Anders als bei Kostenersatzungen 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,*

- *Fahrtätigkeit,*
- *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."

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. [...]"

Der Gesetzgeber hat mit der Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I 2007/45, die Regelung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 geschaffen, um zu erreichen, dass - wie nach der Rechtslage vor der

Gesetzesaufhebung - über die Dienstreise im engeren Sinn hinausgehend auch für in lohngestaltenden Vorschriften großzügiger geregelte Dienstreisen nicht der Einkommensteuer zu unterziehende Tagesgelder gezahlt werden können. Um sich nicht in Widerspruch zur Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zu stellen, wurde die Anwendung des solcherart erweiterten Dienstreisebegriffs auf bestimmte, taxativ aufgezählte Tätigkeiten beschränkt, wobei die Gesetzesmaterialien zur Reisekosten-Novelle 2007 (IA 220/A, 23. GP, S 4) die in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 geregelte Beibehaltung der Nichtbesteuerung von in lohngestaltenden Vorschriften geregelten Tagesgeldern in diesen Fällen mit erhöhten Aufwendungen der Arbeitnehmer im Außendienst sowie Reiseerschwernissen und Mobilitätsanreizen rechtfertigen.

Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 16.03.2022, RV/5100132/2020 ua ausgeführt, *„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 iSd § 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 (vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 2 zu § 26 Z 4 und die dort zitierte Judikatur)."*

.....

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. 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 iSd des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 angesehen werden.“

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019, ausgesprochen hat, stößt diese vom Bundesfinanzgericht in der oben angeführten Entscheidung 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 würden. 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 1988 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.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.5.2024, Ro 2022/15/0019 ist – entgegen den Ausführungen in der Beschwerde vom 19.12.2025 – sehr wohl auch auf den Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung anzuwenden. Der Verwaltungsgerichtshof führt zu § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 allgemein aus, dass dieser somit eine Steuerbefreiung für Tagesgelder normiere, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für Tätigkeiten gezahlt würden, bei welchen das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen werde. Die Befreiungsbestimmung berücksichtige damit speziell die Belastungssituation von Betätigungen 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 werde sachlich damit begründet, dass „mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden seien, 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 würden. [...] Neben diesen pauschalen Aufwandsentschädigungen berücksichtige § 3 Abs 1 Z 16b die mit den angeführten Tätigkeiten verbundene „Reiseerschwerbnis“ sowie Mobilitätsanreize“ (220/A BlgNR 23. GP).

Aus den vom Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis gewählten Formulierungen („§ 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 normiert somit eine Steuerbefreiung für Tagesgelder, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für Tätigkeiten gezahlt wurden, bei welchen das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen wird“ oder „mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind“) geht für das Bundesfinanzgericht zweifelsfrei hervor, dass die zum Tatbestand der Baustellen- und Montagetätigkeit getroffenen Aussagen ebenso auf den Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung anzuwenden sind. Auch aus dem der Reisekosten-Novelle 2007 zugrundeliegenden Initiativantrag („Die steuerfreie Behandlung von Tagesgeldern 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“) erschließt sich, dass beim Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung eine Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 gleichfalls nicht in Frage kommt, wenn die ständige Dienstverrichtung der betroffenen Mitarbeiter – wie im beschwerdegegenständlichen Fall – an einem festen Arbeitsplatz erfolgt.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen (siehe oben unter Punkt 1.) waren die überlassenen Arbeitnehmer BR, GK und HA in den genannten Zeiträumen dauerhaft (über Monate bzw Jahre) an den jeweiligen Beschäftigerbetrieb überlassen. Für diese Mitarbeiter der Bf, die vom Beginn des Dienstverhältnisses dauernd nur am Betriebsstandort eines der Beschäftigerbetriebe tätig geworden sind, ist 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.

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 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine maximal sechsmonatige durchgehende Tätigkeit am selben Betriebsstandort eines Beschäftigerbetriebes noch als gerade zulässige Modifikation des steuerrechtlichen allgemeinen Dienstreisebegriffes angesehen werden. Wenn die Tätigkeit am selben Betriebsstandort des Beschäftigers aber mehr als sechs Monate andauert, ist der Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung iSd des § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 nicht mehr erfüllt und sind die von der Bf ab Beginn des siebenten Monats ausbezahlten Tages-,

Nächtigungsgelder und Fahrtkostenvergütungen nicht mehr steuerfrei, weil dann eine ständige Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz, nämlich am Einsatzort beim Beschäftigten, vorliegt (vgl wiederum BFG 16.03.2022, RV/5100132/2020).

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, dass überlassene Arbeitskräfte keinen vereinbarten Dienstort hätten, sondern einen von der jeweiligen Einsatzinformation nach § 12 AÜG abhängigen Einsatzort, ist dem zu entgegen, dass – wie bereits oben angeführt – nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz eingesetzte Arbeitnehmer („geleaste Arbeitnehmer“) den Dienstort an ihrem Einsatzort und nicht an der Betriebsstätte ihres Arbeitgebers haben (vgl VwGH 14.10.1992, 91/13/0110). Zudem wird nochmals darauf verwiesen, dass lohngestaltende Vorschriften – für steuerliche Zwecke – eine Dienstreise nicht anders festlegen können, als durch das Abstellen auf das Verlassen des tatsächlichen Dienstortes.

Im Hinblick auf das Vorbringen der Bf, dass bei den Arbeitnehmern, die ihren Wohnort mehr als 120 Km vom Arbeitsort entfernt hätten, ein erheblicher Mehraufwand und Reiseerschwernisse (für die doppelte Haushaltsführung und die wöchentlichen Heimfahrten) gegeben seien, ist zu erwidern, 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; VwGH 3.2.2022, Ro 2020/15/0005). Liegen – wie bei den hier betroffenen Arbeitnehmern – keine Reisetätigkeiten ("Dienstreisen") vor, sind etwaige beruflich veranlasste Aufwendungen der Arbeitnehmer, 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.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Hinsichtlich der Frage, ob die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.05.2024, Ro 2022/15/0019 auch auf den in § 3 Abs 1 Z 16b EStG 1988 angeführten Tatbestand der Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988 anwendbar ist, liegt soweit ersichtlich keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 23. Juni 2026