

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein des Schriftführers S., hinsichtlich der Beschwerde der **GmbH, Adr., vertreten durch V., und nunmehr gesetzlich vertreten durch den Insolvenzverwalter MV, vom 15. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 16. Juni 2010, St.Nr. ***/****, betreffend Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 sowie Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007, in der Sitzung am 12. Mai 2016 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (§ 278 Abs. 1 Bundesabgabenordnung, BAO).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Begründung

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt

Bei der **GmbH (vormals ***GmbH) handelt es sich um ein Unternehmen, das ist im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung tätig ist. Herr XY ist zu 25 % an der Gesellschaft beteiligt und übt im Unternehmen die Funktion des Geschäftsführers aus.

Am 10. Juli 2007 fanden im Auftrag der Finanzstrafbehörde an verschiedenen Einsatzorten in Oberösterreich und in Vorarlberg bei der **GmbH sowie beim Einzelunternehmen des Herrn XY Hausdurchsuchungen statt, anlässlich derer Unterlagen und Belege der Lohnverrechnung der genannten Unternehmen beschlagnahmt worden waren.

Im Bericht über das Ergebnis einer die **GmbH betreffenden und den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Außenprüfung vom 16. Juni 2010 (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gelangte der Prüfer zu nachstehenden Feststellungen (auszugsweise):

„Sachverhaltsdarstellung

STEUER- UND SV-FREIE AUFWANDSENTSCHÄDIGUNG/DIÄTEN

Das Unternehmen gewährt seinen im Bereich des Leasings tätigen Dienstnehmern bis auf wenige Ausnahmen durchgehend für jeden Arbeitstag weiters auch an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen das volle Taggeld in Höhe von € 26,40 sowie ein Nächtigungsgeld in Höhe von € 15,00 (ebenfalls durchgehend) steuer- und sv-frei. Die einschlägigen Bestimmungen des kollektivvertraglichen Reisebegriffes für das sogenannte Standortleasing werden dabei nicht beachtet.

Dienstreisebegriff - VIII/B - Bei Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftiger-Betriebe:

11. Eine Dienstreise liegt ferner vor, wenn der AN vom Überlasser in einen Betrieb überlassen wird, der MEHR ALS 60 km vom Wohnort des AN entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher VM). In diesem Fall hat der AN Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentl. VM mindestens jedoch auf € 0,08 je KM, soweit nicht Punkt D 14-16 (=KM-Geldvergütung) anzuwenden ist.

12. Wird der AN in einen Betrieb überlassen, der mehr als 120 km vom Wohnort des AN entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung des öff. VM) und eine Nächtigung angeordnet, besteht Anspruch auf TG von € 26,16 (ab 1/03: € 26,40) und Nächtigungsgeld von € 14,53 (Ersatz höherer Nächtigungskosten gg. Beleg) sowie Fahrtkostenersatz für die An- u. Rückreise. Dasselbe gilt unabhängig von der Entfernung von 120 km, wenn die tägl. Rückkehr dem AN nicht zugemutet werden kann und der AN die tatsächliche auswärtige Nächtigung durch Beleg nachweist.

Eine tägl. Rückkehr ist jedenfalls unzumutbar, wenn die für die Anreise oder die Rückreise erforderliche Zeit 1,5 Std. übersteigt und die Nächtigung durch Beleg nachgewiesen wird.

Dienstreisebegriff - VIII/D: Verwendung des KFZ des Arbeitnehmers:

14. In allen Reise-Fällen gilt: Wird mit Zustimmung des AN diesem die Verwendung seines Privat-Pkw angeordnet, hat er als Aufw.entsch. dafür Anspruch auf ein KM-Geld!

- bis 15.000 km € 0,356 NEU v. 1.7.08 - 31.12.08: € 0,42 bis 15.000 km

- über 15.000 km 0,334 € 0,40 über 15.000 km

Anmerkung zu KM-Geld: Im vorliegenden Fall wurden laut diversen Besprechungen mit dem GF Hrn. XY und dem damaligen Steuerberater Hrn. SB nicht die Zustimmung der Arbeitnehmer über die Verwendung eines privaten PKW eingeholt. Weiters wurde mehrmals wiederholt, dass nach Rücksprache mit dem Rechtsanwalt der Firma Fahrten mit dem privaten PKW der Arbeitnehmer seitens des Arbeitgebers nie angeordnet worden sind. Dies ergibt sich daraus, dass bei eventuellen Unfällen von Arbeitnehmern bei derartigen Fahrten es zu ein Haftung durch den Arbeitgeber kommen könnte, was ausgeschlossen wurde.

a) Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung laufend

Die Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung erfolgt auf Grund der durchgeführten Überprüfung und Auswertung der Meldedaten von Dienstnehmern pauschal mit 40 % der Bemessungsgrundlage.

Jahr 2004: 40 % NV

Aufwandsentschädigung: 767.772,41

307.108,96 (40 %)

[...]

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2004–31.12.2004	0,00	307.108,95	307.108,95	116.701,34	J
DB	1.1.2004–31.12.2004	0,00	307.108,95	307.108,95	13.819,97	J
DZ	1.1.2004–31.12.2004	0,00	307.108,95	307.108,95	1.169,20	J

[...]

Jahr 2005: NV 40 %

Aufwandsentschädigung 940.757,08

376.302,83 (40 %)

[...]

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2005–31.12.2005	0,00	376.302,92	376.302,92	142.995,02	J
DB	1.1.2005–31.12.2005	0,00	376.302,92	376.302,92	16.933,79	J
DZ	1.1.2005–31.12.2005	0,00	376.302,92	376.302,92	1.362,60	J

[...]

Jahr 2006: NV 40 %

Diäten 1.134.577,99

453.831,20 (40 %)

Diäten Nacht 567.139,50

226.855,80 (40 %)

[...]

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2006–31.12.2006	0,00	680.686,90	680.686,90	258.661,17	J
DB	1.1.2006–31.12.2006	0,00	680.686,90	680.686,90	30.630,90	J
DZ	1.1.2006–31.12.2006	0,00	680.686,90	680.686,90	2.464,83	J

[...]

Jahr 2007: NV 40 %

Diäten 1.161.641,21

464.656,48 (40 %)

Diäten Nacht 574.010,10

229.604,04 (40 %)

1.735.651,31

694.260,52 (40%)

[...]

Summen über die gesamte Feststellung pro Abgabenart

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2007-31.12.2007	0,00	694.260,98	694.260,98	263.819,49	J
DB	1.1.2007-31.12.2007	0,00	694.260,98	694.260,98	31.241,75	J
DZ	1.1.2007-31.12.2007	0,00	694.260,98	694.260,98	2.514,28	J

[...]

Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Das Unternehmen gewährt seinen Dienstnehmern grundsätzlich für jede Arbeitsstunde steuer- bzw. sv-freie Zulagen. Dem Grunde nach wird überwiegend eine Schmutzzulage steuer- und sv-frei ausbezahlt. Teilweise auch Erschwernis- und Gefahrenzulagen, die als steuerfrei behandelt werden. Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leitenden Arbeiten überwiegend unter den im § 68 Abs. 5 beschriebenen Umständen verrichtet werden (grundlegend Schuch, ÖStZ 1978, 85; Sailer, FJ 1971, 155). Das Gesetz verlangt drei gleichzeitig zutreffende Voraussetzungen, nämlich, dass die Zulagen

- zusätzlich zum Grundlohn gewährt werden, wobei auf die Angemessenheit Bedacht zu nehmen ist (vergleiche VwGH 17.02.1988, 85/13/0177),
- auf Grund von lohngestaltender Vorschriften gezahlt werden (§ 68 Abs. 5 Z. 1-7 EStG)
- die vom Gesetzgeber verlangten Erfordernisse in Bezug auf Verschmutzung, Erschwernis und Gefahr vorliegen, wobei das EStG (Einkommensteuergesetz) eine diesbezügliche Definition liefert (VwGH 16.02.1983, 81/1370104). D.h. eine dem Berufsbild entsprechende Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr rechtfertigt nicht die Auszahlung steuerfreier SEG-Zulagen.

SEG-Zulagen sind, wenn sie wenn sie steuer- bzw. sv-frei (Schmutzzulage) behandelt werden sollen, mit entsprechenden Nachweisen zu dokumentieren, und somit in geeigneter Weise zu belegen, dass der betreffende Dienstnehmer einer über sein Berufsbild hinaus einer außerordentlichen Verschmutzung, außerordentlichen Erschwernis, bzw. Gefahr ausgesetzt war. Ob die auf Grund eines Kollektivvertrages zusätzlich zum Grundlohn ausgezahlten Zulagen steuer- bzw. sv-befreit sind hängt somit davon ab, ob die vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten überwiegend unter

Umständen erfolgen, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis, bzw. Gefahr darstellen.

Bei der Beurteilung des zeitlichen Überwiegens ist auch bei einer stundenweisen Abrechnung der Zulagen nicht auf die einzelne Arbeitsstunde, sondern den gesamten Lohnzahlungszeitraum abzustellen (VwGH 24.06.2004, 2000/15/0066).

Eine „pauschale“ steuer- bzw. sv-freie (Schmutzzulage) Auszahlung wie im vorliegenden Fall ist nicht zulässig.

Jahr 2004: BMGL LST

insgesamt § 68: 70.851,35

davon 2/3 SEG: BMGL 47.234,23

[...]

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2004-31.12.2004	0,00	47.234,23	47.234,23	17.949,01	J

[...]

Jahr 2005: BMGL LST

insgesamt § 68: 90.608,24

davon 2/3 SEG: BMGL 60.405,49

[...]

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2005-31.12.2005	0,00	60.405,49	60.405,49	22.954,09	J

[...]

Jahr 2006: BMGL LST

Erschwerniszulage frei: 14.947,56

Gefahrenzulage frei: 5.685,76

Schmutzzulage frei: 71.536,39 64.382,75

92.169,71

[...]

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2006-31.12.2006	0,00	85.016,00	85.016,00	32.306,08	J

[...]

Jahr 2007: BMGL LST

Erschwerniszulage frei: 19.158,08

Gefahrenzulage frei: 4.848,10

Schmutzzulage frei: 78.106,39 70.295,75

102.112,57

94.301,93

[...]

Pauschale Nachrechnung Finanz

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2007-31.12.2007	0,00	94.302,00	94.302,00	35.834,76	J

[...]

Sachverhaltsdarstellung

Nachfolgenden Dienstnehmern wurden Bezüge im Rahmen der Lohnverrechnung für eine Tätigkeit im Ausland gemäß § 3/1/10 steuerfrei abgerechnet.

[...]

Ein entsprechender vom Gesetz geforderter Nachweis wurde/konnte nicht erbracht werden. Die Steuerfreiheit der Bezüge ist daher nicht gegeben.

Jahr 2005

[...]

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2005-31.12.2005	0,00	5.382,00	5.382,00	2.045,16	J
DB	1.1.2005-31.12.2005	0,00	5.382,00	5.382,00	242,19	J
DZ	1.1.2005-31.12.2005	0,00	5.382,00	5.382,00	19,38	J

Jahr 2006

[...]

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2006-31.12.2006	0,00	8.136,52	8.136,52	3.091,88	J
DB	1.1.2006-31.12.2006	0,00	8.136,52	8.136,52	366,14	J
DZ	1.1.2006-31.12.2006	0,00	8.136,52	8.136,52	29,29	J

Jahr 2007

[...]

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2007-31.12.2007	0,00	5.550,00	5.550,00	2.775,00	J

<i>DB</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>5.550,00</i>	<i>5.550,00</i>	<i>249,75</i>	<i>J</i>
<i>DZ</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>5.550,00</i>	<i>5.550,00</i>	<i>19,98</i>	<i>J</i>

[...]

<i>AA</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>BMG alt</i>	<i>Hinzurechnung</i>	<i>BMG neu</i>	<i>Nachforderung</i>	<i>SZ</i>
<i>L</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>59.982,61</i>	<i>59.982,61</i>	<i>22.793,40</i>	<i>J</i>
<i>DB</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>59.982,61</i>	<i>59.982,61</i>	<i>2.699,21</i>	<i>J</i>
<i>DZ</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>59.982,61</i>	<i>59.982,61</i>	<i>215,95</i>	<i>J</i>

Sachverhaltsdarstellung

Verschiedenen Dienstnehmern wurden neben steuer- und sv-freien Tages- und Nächtigungsgeldern (monatlich durchgehend) zusätzlich auch pauschale Kilometergelder steuer- und sv-frei ausbezahlt.

Pauschale Kilometergelder sind weder steuerfrei noch sv-frei zu berücksichtigen.

[...]

<i>AA</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>BMG alt</i>	<i>Hinzurechnung</i>	<i>BMG neu</i>	<i>Nachforderung</i>	<i>SZ</i>
<i>L</i>	<i>1.1.2006-31.12.2006</i>	<i>0,00</i>	<i>11.971,55</i>	<i>11.971,55</i>	<i>4.549,19</i>	<i>J</i>
<i>DB</i>	<i>1.1.2006-31.12.2006</i>	<i>0,00</i>	<i>11.971,55</i>	<i>11.971,55</i>	<i>538,73</i>	<i>J</i>
<i>DZ</i>	<i>1.1.2006-31.12.2006</i>	<i>0,00</i>	<i>11.971,55</i>	<i>11.971,55</i>	<i>43,12</i>	<i>J</i>

[...]

<i>AA</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>BMG alt</i>	<i>Hinzurechnung</i>	<i>BMG neu</i>	<i>Nachforderung</i>	<i>SZ</i>
<i>L</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>9.897,05</i>	<i>9.897,05</i>	<i>3.760,88</i>	<i>J</i>
<i>DB</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>9.897,05</i>	<i>9.897,05</i>	<i>445,38</i>	<i>J</i>
<i>DZ</i>	<i>1.1.2007-31.12.2007</i>	<i>0,00</i>	<i>9.897,05</i>	<i>9.897,05</i>	<i>35,64</i>	<i>J</i>

[...]

Sachverhaltsdarstellung

Im Jahr 2007 erhielt Hr. XY Kilometergelder in Höhe von insgesamt € 35.854,63 für 95.356 Kilometer steuer- und sv-frei ausbezahlt. Nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen werden max. 30.000 Kilometer, die mit dem pauschalen Kilometergeld abgegolten werden, steuerfrei anerkannt, sofern diese tatsächlich mit dem privaten PKW zurückgelegt worden sind und dienstlich veranlasst waren. Ein entsprechender Nachweis auch mit entsprechenden Unterlagen (Tankbelege, Servicerechnungen und dergl.) wurde bis dato noch nicht erbracht.

Eine Nachversteuerung der über 30.000 Kilometer hinausgehenden wird vorgenommen.

Jahr 2007

XY KM GELD: 35.854,63

max. 11.280,00

Differenz BMGL 24.574,63

[...]

AA	Zeitraum	BMG alt	Hinzurechnung	BMG neu	Nachforderung	SZ
L	1.1.2007-31.12.2007	0,00	24.574,63	24.574,63	12.287,32	J
DB	1.1.2007-31.12.2007	0,00	24.574,63	24.574,63	1.105,86	J
DZ	1.1.2007-31.12.2007	0,00	24.574,63	24.574,63	88,47	J

[...]“

Der Prüfer errechnete anlässlich der Lohnsteuerprüfung insgesamt folgende Nachforderungsbeträge:

Abgabenart	2004	2005	2006	2007
LSt	137.741,80	171.751,31	301.909,36	346.823,06
DB	21.678,96	18.069,79	31.953,15	36.170,00
DZ	1.199,43	1.420,01	2.572,81	2.911,80
Summe	160.620,19	191.241,11	336.435,32	385.904,86

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und nahm die **GmbH mit den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 16. Juni 2010 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer in Anspruch und setzte den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

In der dagegen erhobenen, nunmehr als Bescheidbeschwerde gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, zu erledigenden Berufung brachte die **GmbH durch ihren steuerlichen Vertreter im Wesentlichen Folgendes vor:

ad) Steuer- und SV freie Aufwandsentschädigungen und Diäten

Gegen die im genannten Bericht auf den angeführten Seiten dargestellten Begründungen und Berechnungen werde wegen fehlender Ordnungsmäßigkeit berufen, da die Schätzgrundlagen nicht ausreichend dargestellt worden und daher nicht nachvollziehbar seien. Dies stelle eine Rechtswidrigkeit dar.

Auch die Höhe der Schätzung entbehre jeglicher Grundlage. Für das Jahr 2005 sei eine pauschale Bemessungsgrundlage in Höhe von € 376.302,92 herangezogen worden. Die

pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sei auch für die Jahre 2004 in Höhe von € 307.108,95, für 2006 in Höhe von € 680.686,00 und für 2007 in Höhe von € 694.260,98 vorgenommen worden.

Nach dem Kollektivvertrag Arbeitskräfteüberlassung liege eine Dienstreise vor, wenn der Arbeitnehmer vom Beschäftiger für Arbeiten außerhalb des ständigen, ortsfesten Betriebes des Beschäftigers verwendet, oder zu Dienstreisen entsendet werde. Arbeiten auf Baustellen usw. würden jedenfalls als Arbeiten außerhalb des Betriebes des Beschäftigers gelten. Dies bedeute, dass eine Dienstreise unter anderem auch dann vorliege, wenn der Arbeitnehmer an einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt sei.

Die Dienstnehmer würden ihrem Wohnort zu den Beschäftigerbetrieben fahren. Unter Wohnort sei dabei jener Ort zu verstehen, an dem die überlassene Arbeitskraft den Mittelpunkt ihrer Lebensführung bzw. ihren gewöhnlichen Aufenthalt habe.

Der Mittelpunkt der Lebensführung werde nicht nur durch die körperliche Anwesenheit und die üblichen Verrichtungen des täglichen Lebens bestimmt, sondern setze auch eine dauerhafte, nicht nur vorübergehende Beziehung zwischen der Person und dem Aufenthaltsort voraus.

Selbst wenn der Dienstnehmer seinen ordentlichen Wohnsitz im Ausland habe, gelte dieser als Wohnsitz und nicht das inländische Quartier, da dieses nicht den Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers darstelle.

In der Begründung der Finanzbehörde seien 40 % der ausbezahlten Diäten nachversteuert worden. Diese Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung sei pauschal, ohne Bekanntgabe der konkreten Ergebnisse, welche die Behörde ermittelt habe, erfolgt. Es sei nicht nachvollziehbar, welche Meldedaten nicht korrekt gewesen seien. Somit gehe die Behörde davon aus, dass bei 40% der Arbeitnehmer der Mittelpunkt der Lebensführung das inländische Quartier darstelle, und nicht der ordentliche Wohnsitz. Das Ergebnis der Ermittlungen könne nur lauten, Mittelpunkt der Lebensführung oder nicht der Mittelpunkt der Lebensführung.

Die Berufungswerberin habe bei vielen Dienstnehmern den Mittelpunkt der Lebensinteressen überprüft. Dazu habe sie bei den Dienstnehmern hierzu Bestätigungen eingeholt, wodurch der Anspruch auf abgabenfreie Auszahlung von Tages- und Nächtigungsgeldern untermauert werde.

Beispiele der Dienstnehmer:

DN1

Dieser sei wohnhaft in W1 und zum Beschäftiger B1 mit Standort in O1 überlassen. In der Beilage werde dazu die Bestätigung des Dienstnehmers übersendet.

Der ordentliche Wohnsitz und der Lebensmittelpunkt des Dienstnehmers hätten sich in W1 befunden. Im Prüfungszeitraum sei der Dienstnehmer überwiegend zu B1 überlassen worden. Die Entfernung zwischen seinem Wohnsitz und dem Einsatzort habe mehr als 120 km betragen, womit ihm laut Kollektivvertrag die steuerfreie Auszahlung der Tages- und Nächtigungsgelder zustehe.

Darüber hinaus übermittle die Berufungswerberin von folgenden Dienstnehmern die Bestätigungen über den Wohnsitz und Lebensmittelpunkt:

DN2, W2

DN3, W3

DN4, W4

DN5, W5

Die Begründung der Behörde sei in diesem Punkt jedenfalls rechtswidrig, da durch die oben dargestellten Beispiele nachzuvollziehen sei, dass den Dienstnehmern die Auszahlung der Tages- und Nächtigungsgelder in abgerechneter Höhe zustehen würden. Die Behörde sei verpflichtet, den Lebensmittelpunkt jener Personen darzustellen, bei denen eine Nachverrechnung vorgenommen werde.

Es könne nur in jenen Fällen eine Nachversteuerung der ausbezahlten steuerfreien Diäten und Nächtigungsgelder vorgenommen werden, bei denen der ordentliche Wohnsitz nicht den Mittelpunkt der Lebensführung darstelle.

ad) Steuerfreie Zulagen (SEG)

Die Berufungswerberin berufe gegen die im Bericht auf den angeführten Seiten dargestellten Begründungen und Berechnungen wegen fehlender Ordnungsmäßigkeit, da die Schätzgrundlagen nicht ausreichend dargestellt worden seien und daher nicht nachvollziehbar seien. Dies stelle eine Rechtswidrigkeit dar.

Auch die Höhe der Schätzung entbehre jeglicher Grundlage. Für das Jahr 2005 sei eine pauschale Bemessungsgrundlage in Höhe von 60.405,09 € herangezogen worden. Die pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sei auch für die Jahre 2004 in Höhe von € 47.234,23, für 2006 in Höhe von € 85.016,00 und für 2007 in Höhe von € 94.302,00 vorgenommen worden.

Entgegen der Darstellung in der Bescheidbegründung sei für die Steuerfreiheit einer Schmutz-, Erschwernis- oder Gefahrenzulage entscheidend, dass innerhalb eines Zeitraumes für den die Zulage gewährt werde, überwiegend eine außerordentliche Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr vorliege.

Auch dürften in diesem Zusammenhang die formellen Kriterien nicht überproportional in den Vordergrund gerückt werden. So sei insbesondere die Bezeichnung einer Zulage für ihre steuerliche Behandlung nicht ausschlaggebend. ...

Die Finanzbehörde sei verpflichtet, die Angemessenheit der Zulage im Verhältnis zum Verschmutzungs-, Gefährdungs- und Erschwernisausmaß zu prüfen. Ziel der Angemessenheitsprüfung müsse das Erreichen eines sachlich vertretbaren Verhältnisses zwischen dem Ausmaß der jeweiligen Zulage sein.

Die Berufungswerberin habe Zulagen, welche den Mitarbeitern der Fa. B1 bei gleicher Tätigkeit für 2005 gebührten, erfasst. Dies habe einen Anspruch auf steuerfreie Zulagen in Höhe von € 77.323,00 ergeben. Dazu würden noch die gebührenden Zulagen beim Beschäftigten B2 und bei den übrigen Beschäftigten kommen. Damit sei ein Anspruch auf steuerfreie Zulagen in der im Jahr 2005 abgerechneten Höhe von € 90.608,24 sehr wohl gegeben.

Auch für die Jahre 2004, 2006 und 2007 sei die gleiche Angemessenheitsprüfung vorzunehmen. Es sei daher davon auszugehen, dass die Anspruchskriterien für die steuerfrei abgerechneten Zulagen auch für diese Jahre erfüllt worden seien.

ad) Begünstigte Auslandstätigkeiten

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz seien Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen würden, von der Einkommensteuer befreit.

Die Berufungswerberin habe die Unterlagen zur Abrechnung der Dienstnehmer überprüft und festgestellt, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht für alle Dienstnehmer zur Anwendung komme. Folgende Ausnahmen seien zu berücksichtigen:

Seitens des Beschäftigers B3 sei der angeschlossenen Bestätigung zu entnehmen, dass bei den in der Bestätigung der B3 angeführten Dienstnehmern (gem. Seite 138 ff des Prüfberichtes) die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG im Jahr 2007 in Anspruch genommen werden könne. Der Zeitraum der Tätigkeiten beim Beschäftiger B3 übersteige die Dauer eines Monats.

Weiters sei eine Bestätigung des Beschäftigers B3 für Herrn DN6 (gem. Seite 91 ff des Prüfberichts) für den Zeitraum 2006 angeschossen. Da der Zeitraum der Tätigkeiten beim Beschäftiger B3 die Dauer von einem Monat übersteige, könne die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in Anspruch genommen werden.

Für Herrn DN7 (gem. Seite 91 ff des Prüfberichts; Zeitraum 2006) sowie für Herrn XY (gem. Seiten 137 und 138 des Prüfberichts, Zeitraum 2007) liege eine Bestätigung über die Dauer der Auslandstätigkeit bei, ausgestellt von ****, Türkei. Da auch hier die Tätigkeiten die Dauer von einem Monat übersteige, könne die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in Anspruch genommen werden.

Die Unterlagen für den Nachweis der Auslandstätigkeit des Herrn DN8 für das Kalenderjahr 2005 (gem. Seite 53 des Prüfberichts) sollten in den durch die Finanzverwaltung beschlagnahmten Unterlagen enthalten sein. Es werde daher um amtswegige Feststellung ersucht.

Die nachstehenden Ausführungen seien jedoch im Rahmen dieser Berufung unabhängig der obigen Bestätigungen jedenfalls zu berücksichtigen.

Bei der Feststellung der Nachverrechnung sei unberücksichtigt gelassen, dass durch die Dauer der ausgeübten Tätigkeit von den jeweiligen Beschäftigern im Einsatzstaat eine Betriebsstätte begründet worden sei. Der Lohnsteuereinbehalt vom Beschäftiger für Löhne und Gehälter, die für eine an der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit ausbezahlt worden seien, sei in Österreich nicht gerechtfertigt. Die Besteuerung dieser Arbeitslöhne beim Beschäftiger obliege aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen somit den jeweiligen Staaten, in denen eine Betriebsstätte begründet worden sei und in denen die Tätigkeiten ausgeübt worden seien.

Die Berufungswerberin sei ein inländisches Unternehmen, welches in keinem ausländischen Staat eine Betriebsstätte unterhalte, trotzdem seien die Mitarbeiter an Beschäftiger überlassen worden, die eine Betriebsstätte im Ausland unterhalten würden.

Daher stelle sich die Frage, ob das Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat für die Bezüge des Stammpersonals unseres Beschäftigten, nicht auch für unsere an der Betriebsstätte tätigen Dienstnehmer zutreffen könne.

ad) Pauschalierte Kilometergelder

a) XY

Herr XY habe im Jahr 2007 für 95.356 km € 35.854,63 als Kilometergeld ausbezahlt erhalten.

Herr XY sei mit 25 % an der Berufungswerberin beteiligt. Er sei somit Dienstnehmer und unterliege dem anzuwendenden Kollektivvertrag. Sowohl der Kollektivvertrag für die Arbeitskräfteüberlasser (Arbeiter) als auch der für Angestellte zur Anwendung kommende Kollektivvertrag sehe eine Regelung über die zu bezahlenden Kilometergelder vor. Der Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlasser regle für das Jahr 2007 ein Kilometergeld von € 0,376 bis zu 15.000 km und darüber hinaus 0,354 € pro gefahrenen Kilometer.

Der Angestelltenkollektivvertrag regle für das Jahr 2007 ein Kilometergeld von € 0,376 bis zu 15.000 km; € 0,354 zwischen 15.001 und 20.000 km und € 0,336 über 20.000 km.

Wenn also der Dienstnehmer 95.356 km im Jahr 2007 gefahren sei, so stehe ihm folgendes Kilometergeld zu:

$15.000 \times 0,376 \text{ €} = 5.640,00 \text{ €}$

$5.000 \times 0,354 \text{ €} = 1.770,00 \text{ €}$

$75.356 \times 0,336 \text{ €} = 25.319,62 \text{ €}$

$= 32.729,62 \text{ €}$ berechtigtes Kilometergeld

Es handle sich bei einem Kollektivvertrag um zwingendes Recht, auf das jeder Dienstnehmer einen arbeitsrechtlichen Anspruch habe. Eine Prüfung der Behörde über die Höhe des ausbezahlten Kilometergeldes sei demnach nicht angemessen, wenn der Dienstnehmer die entsprechenden Aufzeichnungen beim Dienstgeber vorlege. Die Berufungswerberin ersuche aus diesem Grund, das Kilometergeld in Höhe von € 32.729,62 anzuerkennen, da bei der Regelung im Kollektivvertrag die Kollektivvertragspartner hinsichtlich der Höhe der Vergütung von Erfahrungswerten ausgegangen seien.

Der Anspruch auf Kilometergeld nach dem Kollektivvertrag der Arbeitskräfteüberlasser würde eine noch höhere Vergütung ergeben.

Auf Grund einer eingeholten telefonischen Auskunft bei einem renommierten Autohaus seien die tatsächlichen Kosten für das im ersten Halbjahr 2007 verwendete Kraftfahrzeug auf Grund der zurückgelegten Kilometer mit rd. 0,4076/km anzusetzen. Der Ansatz von tatsächlichen Kosten würde daher ebenfalls eine höhere Vergütung ergeben.

Ergänzend gelte es auch in diesem Zusammenhang noch einmal auszuführen, dass hinsichtlich der Regelungen betreffend die Vergütung von Kilometergeldern in den jeweiligen Kollektivverträgen die Verhandlungsparteien von Erfahrungswerten über tatsächliche Kosten ausgehen würden. Würden daher sowohl die Grundlagen für die betragsmäßigen Regelungen im Kollektivvertrag als auch die erwähnte telefonische Auskunft eines Autohauses herangezogen, könne daraus abgeleitet werden, dass

ein Betrag von € 32.729,62 als tatsächliche KFZ-Kosten jedenfalls plausibel und nachvollziehbar seien.

b) Diverse Dienstnehmer

Für die Berechnung des Auslagenersatzes bei diversen Dienstnehmern sei ebenso die Regelung des Kollektivvertrags der Arbeitskräfteüberlasser anzuwenden.

Den Dienstnehmern stehe bei einer Entfernung zwischen Wohnort und Tätigkeitsort von mehr als 60 km ein Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentlichen Verkehrsmittels zu, soweit dem Dienstnehmer nicht das Kilometergeld gebühre.

Für den Fall, dass das gewährte Kilometergeld die Regelung im Kollektivvertrag übersteige, seien vom übersteigenden Betrag die Kosten des billigsten öffentlichen Verkehrsmittels in Abzug zu bringen.

Aus Kostengründen sei der Ersatz des Kilometergeldes je Dienstnehmer in der Höhe gedeckelt worden, sodass die Auszahlung immer in der gleichen Höhe vorgenommen worden sei. Dies sei seitens der Behörde irrtümlich als pauschaliertes Kilometergeld betrachtet worden. Aus diesen Gründen ersuche die Berufungswerberin das ausbezahlte Kilometergeld als Ersatz der Fahrtkosten für das öffentliche Verkehrsmittel anzusetzen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom Datum, *****, wurde über das Vermögen der **GmbH der Konkurs eröffnet und MV, zum Insolvenzverwalter bestellt.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

II.) Rechtslage

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen lauten:

Abschnitt VIII des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung (im Folgenden kurz: KVAÜ) trifft Regelungen für auswärtige Arbeiten.

Kapitel B „Bei Entsendung durch den Überlasser in weit entfernte Beschäftigbetriebe“ lautet:

„11. Eine Dienstreise liegt ferner vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitskräfteüberlasser in einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel). In diesem Fall hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentlichen Verkehrsmittels, mindestens jedoch € 0,08/km, soweit nicht Punkt 14-16 anzuwenden ist.“

12. Wird der Arbeitnehmer in einen Betrieb überlassen, der mehr als 120 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel) und eine Nächtigung angeordnet, besteht Anspruch auf Taggeld von 26,40 Euro und Nächtigungsgeld von 15,00 Euro (Ersatz höherer Nächtigungskosten gegen Beleg) sowie Fahrtkostenersatz für die An- und Abreise (Punkt 11). ... Dasselbe gilt unabhängig von der Entfernung von 120 km, wenn die tägliche Rückkehr dem Arbeitnehmer nicht zugemutet werden kann und der Arbeitnehmer die tatsächliche auswärtige Nächtigung durch Beleg nachweist. Eine tägliche Rückkehr ist jedenfalls unzumutbar, wenn die für die Anreise oder die Rückreise erforderliche Zeit eineinhalb Stunden übersteigt und die Nächtigung durch Beleg nachgewiesen wird ..."

Kapitel D „Verwendung des KFZ des Arbeitnehmers“ lautet:

14. In allen Reise-Fällen gilt: Wird mit Zustimmung des Arbeitnehmers diesem die Verwendung seines Privat-Pkw angeordnet, hat er als Aufwandsentschädigung dafür Anspruch auf ein Kilometergeld, das zur Abdeckung des durch die Haltung des KFZ und die Benutzung entstehenden Aufwandes dient.

Die Höhe des Kilometergeldes bestimmt sich gemäß nachstehender Tabelle wie folgt:

bis 15.000 km € 0,376 (ab. 1. Jänner 2008: € 0,42)

darüber € 0,354 (ab. 1. Jänner 2008: € 0,40)

Das niedrigere Kilometergeld gebührt ab dem Überschreiten der angegebenen Kilometergrenze. Wird ein Teil des Aufwandes direkt durch den Arbeitgeber getragen (zum Beispiel Treibstoff, Versicherung, Reparatur), ist das Kilometergeld entsprechend zu verringern. Bei der Verringerung ist auf einen von den Kraftfahrvereinigungen veröffentlichten Schlüssel Rücksicht zu nehmen.

Wenn das innerbetriebliche Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, kann für die Berechnung des Kilometergeldes das Geschäftsjahr an Stelle des Kalenderjahres zur Abrechnung herangezogen werden. Darüber hinaus können innerbetrieblich auch andere Jahreszeiträume, zum Beispiel ab Eintritt des Arbeitnehmers, vereinbart werden.

15. Aus der Genehmigung der Verrechnung von Kilometergeld kann kein dienstlicher Auftrag zur Verwendung des Pkw abgeleitet werden. Die Kilometergeldverrechnung bedingt keine Ansprüche über das Kilometergeld hinaus sowie keinerlei Haftung des Arbeitgebers für Schaden, die aus der Benutzung des Pkw durch den Arbeitnehmer entstehen.

Ist allerdings dem Arbeitnehmer die Tätigkeit so angeordnet worden, dass sie die Benützung des Privat-Pkw zur Voraussetzung hat, womit die Benutzung des Pkw in den Tätigkeitsbereich des Arbeitgebers fällt, so bleiben bezüglich eines Unfallschadens am Pkw des Dienstnehmers die Ansprüche aus dem ABGB und dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz unberührt.

16. Die Abrechnung der Kilometergelder hat schriftlich in Form einer Aufzeichnung über die gefahrenen Kilometer zu erfolgen. Über Aufforderung des Arbeitgebers hat

der Arbeitnehmer diese Abrechnung entweder nach jeder Fahrt oder in bestimmten Zeitabständen zu erstellen.

Über die gefahrenen Kilometer ist ein Fahrtenbuch zu führen, das über Aufforderung, jedenfalls aber am Ende des Kalender- oder Geschäftsjahres beziehungsweise beim Ausscheiden eines Arbeitnehmers zur Abrechnung zu übergeben ist. Die Führung eines Nachweises kann der Arbeitgeber auch verlangen, wenn eine Pauschalregelung mit dem Arbeitnehmer vereinbart wurde.

Der Arbeitnehmer hat die Rechnungslegung spätestens ein Monat nach dem Zeitpunkt der vereinbarten oder aufgetragenen Vorlage durchzuführen. Für den Verfall der Ansprüche gilt Abschnitt XIX sinngemäß, wobei als Fälligkeitstag der letzte Tag der zuvor erwähnten Monatsfrist gilt.“

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

Ziffer 4 dieser Vorschrift betrifft Reisekosten und lautet in der Fassung BGBl. 818/1993: „Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden.“

Dazu wurde noch die auf § 26 Z 4 EStG 1988 gestützte Reisekostenverordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II 306/1997 erlassen. Diese hatte folgenden Wortlaut:

„§ 1. Sieht eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann, Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z 4 lit. b und d EStG steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

§ 2. Fahrtkostenvergütungen, die aus Anlass einer nach einer lohngestaltenden Vorschrift (§ 1) vorliegenden Dienstreise gezahlt werden, bleiben insoweit steuerfrei, als sie der Höhe nach die tatsächlichen Kosten oder bei Verwendung eines arbeitnehmereigenen Kraftfahrzeuges die Sätze gemäß § 26 Z 4 lit. a EStG nicht übersteigen.“

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05, V 111/05 und G 12/06, V 7/06 den vierten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 sowie die Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 als verfassungswidrig aufgehoben. Gemäß Artikel 140 B-VG ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des hier nicht vorliegenden Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Der VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes einschließlich der darauf basierenden Verordnung mit dem Ablauf des 31. Dezember 2007 begrenzt, weshalb alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte nach der Gesetzeslage vor der Aufhebung zu beurteilen sind.

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360,00 Euro monatlich steuerfrei.

Unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sind nach § 68 Abs. 5 EStG 1988 jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Gemäß § 68 Abs. 5 Satz 2 EStG 1988 sind diese Zulagen nur begünstigt, soweit sie

1. auf Grund gesetzlicher Vorschriften,
2. auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,
3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,
5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,
6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl.

Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden, 7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den Streitfall geltenden Stammfassung bzw. in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, sind von der Einkommensteuer befreit:

„Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

b) Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen (idF des AbgÄG 2005: „inländische Betriebe“) sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland.“

III.) Rechtliche Erwägungen

A) Tages- und Nächtigungsgelder, Kilometergelder

Neben der Legaldefinition des § 26 Z. 4 EStG 1988 ist im Prüfungszeitraum auch die oben angeführte Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 zu beachten. Sieht danach eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 6 EStG 1988 vor, dass ein Arbeitnehmer, der über Auftrag des Arbeitgebers

1. seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

2. so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann, Tagesgelder zu erhalten hat, sind diese im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z. 4 lit. b und d EStG 1988 steuerfrei. Als Dienstort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienstort.

Liegt eine Regelung auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift vor, unterliegt die Dienstreise somit keiner zeitlichen Begrenzung, sodass die für die Dienstreise nach der Legaldefinition geltenden zeitlichen Beschränkungen nicht anzuwenden sind.

Tagesgelder bleiben in diesem Fall ohne zeitliche Beschränkung (also über 5 bzw. 15 Tage oder 6 Monate hinausgehend) steuerfrei. Aus dem Wortlaut der Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 geht hervor, dass Tagesgelder aber nur insoweit steuerfrei bleiben können, als der Arbeitnehmer Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift hat.

Zwischen den Verfahrensparteien herrscht Übereinstimmung, dass im Beschwerdefall der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung (KVAÜ) und dessen Regelungen im Abschnitt VIII für auswärtige Arbeiten anzuwenden sind.

Als Grundlage für die von der **GmbH ausbezahlten und als nicht steuerbar behandelten Tagesgelder und Nächtigungsgelder kommt die Bestimmung des Abschnitts VIII B) Punkt 12 KVAÜ in Betracht. Danach ist Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer vom Überlasser in einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 120 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel) und eine Nächtigung angeordnet wird.

Mit Wirksamkeit 1. Jänner 2007 wurde Punkt 12 in Abschnitt VIII B) KVAÜ dahingehend ergänzt, dass die Anordnung von Nächtigungen nicht für die Wochen(end)ruhe erfolgen kann (kein Durchzahlen über Wochenenden), sodass die bis dahin enthaltene „Durchzahlerregelung“ nicht mehr anwendbar war.

Eine Dienstreise liegt ferner vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitskräfteüberlasser in einen Betrieb überlassen wird, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt ist (Wegstrecke bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel). In diesem Fall hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Ersatz der Fahrtkosten des öffentlichen Verkehrsmittels (Punkt 11 KVAÜ)

Nach den Feststellungen der den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung habe das Unternehmen seinen im Bereich des Leasings tätigen Dienstnehmern bis auf wenige Ausnahmen durchgehend für jeden Arbeitstag, auch an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen, das volle Taggeld in Höhe von € 26,40 sowie ein Nächtigungsgeld in Höhe von € 15,00 steuerfrei ausbezahlt, wobei es die Bestimmungen des kollektivvertraglichen Reisebegriffes für das sogenannte Standortleasing nicht beachtet habe. Der Prüfer nahm eine Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung auf Grund einer Überprüfung und Auswertung von Meldedaten der Dienstnehmer pauschal mit 40 % der Bemessungsgrundlage vor.

Am 10. Juli 2007 fanden im Auftrag der Finanzstrafbehörde an verschiedenen Einsatzorten in Oberösterreich und in Vorarlberg bei der **GmbH sowie beim Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers der genannten GmbH Hausdurchsuchungen statt. Im Zuge dieser Hausdurchsuchungen wurden auch umfangreiche Unterlagen und Belege der für den Prüfungszeitraum maßgeblichen Lohnverrechnung der GmbH beschlagnahmt.

In einer Stellungnahme des Finanzamtes in der das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers der GmbH betreffenden Rechtssache (siehe Erkenntnis des BFG vom 30. Dezember 2015, RV/5101461/2010) heißt es:

*„In den beschlagnahmten Unterlagen wurden Stundenlisten vorgefunden. Diese Stundenlisten wurden von anderen Unternehmen als ** (**-Einzelunternehmen) erstellt und diesem übermittelt. Auf diesen Stundenlisten ist der Name des Unternehmens, der Name des Arbeitnehmers, der Kalendermonat sowie die jeweiligen Arbeitstage und die*

Arbeitszeit vermerkt. Ebenso wurden Rechnungen an diese Unternehmen vorgefunden, in denen die auf diesen Stundenlisten vermerkten Stunden je Mitarbeiter in Rechnung gestellt wurden. Diese verrechneten Stunden stimmen mit den Stundenlisten überein. Exemplarisch dürfen anbei Ausgangsrechnungen an Unternehmen übermittelt werden, die die im Prüfbericht festgehaltene Feststellung, dass von Arbeitskräfteüberlassung auszugehen ist, stützen.

Ebenso wurde für jeden der Arbeitnehmer ein elektronisch geführtes Lohnkonto (Papierausdrucke) vorgefunden. Aus dem Lohnkonto (Lohnabrechnungen) ist sowohl der Name, SV-Nr. als auch ein Wohnort ersichtlich. Zusätzlich zu jedem Monatslohnzettel wurde für jeden Arbeitnehmer ein Berechnungsblatt, in dem ua. Diäten und Nächtigungsgelder vermerkt waren, erstellt. Wie aus den beiliegenden Berechnungsblättern ersichtlich, wurden die Diäten immer für sämtliche Kalendertage des Monats gewährt.

Aufgrund dieser oa. Unterlagen ergibt sich, dass Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an ua. Unternehmen überlassen wurden:

...

Ausgehend von den am Lohnkonto angegebenen Wohnorten ergibt sich daher für die ua. Beschäftigungsunternehmen nachfolgend dargestellte Entfernungen.

...

Beiliegend dürfen daher (auszugsweise) folgende Kopien aus den beschlagnahmten Unterlagen übermittelt werden:

- Stundenlisten der Beschäftigerunternehmen*
- Ausgangsrechnungen an Beschäftigerunternehmen*
- Sonderberechnungen der einzelnen Arbeitnehmer*

Zusätzlich finden sich nachstehend die Aufstellungen für die gegenständlichen Jahre darüber, in welchen Monaten welcher Arbeitnehmer wo beschäftigt war und wie hoch die nichtsteuerbar belassenen Einkünfte im jeweiligen Jahr waren.

...“

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 leg. cit. ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Dass solche für eine Schätzungsbefugnis sprechende Umstände auch im gegenständlichen Beschwerdefall vorgelegen wären, wird auch von der Abgabenbehörde nicht behauptet.

Die vom Prüfer und in der Folge vom Finanzamt angenommene Schätzungsbefugnis lag daher nicht vor, weil es insbesondere in Anbetracht der im Zuge der Hausdurchsuchung bereits am 10. Juli 2007 durch die Finanzstraßbehörde beschlagnahmten Lohnverrechnungsunterlagen für den Prüfer anlässlich der in den Jahren 2009 und 2010 erfolgten Lohnsteuerprüfung möglich gewesen wäre, die Besteuerungsgrundlagen anhand der beschlagnahmten Beweismittel zu ermitteln und zu berechnen.

Nach den Feststellungen der den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung waren im Prüfungszeitraum die im Prüfbericht angeführten Dienstnehmer der **GmbH zur Arbeitsleistung an andere Unternehmen überlassen.

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens behandelte die GmbH die ihren überlassenen Arbeitnehmern pauschal gewährten Reisekosten, nämlich Tagesgelder in Höhe von 26,40 Euro pro Tag und Nächtigungsgelder in Höhe von 15,00 Euro pro Nacht, als nicht steuerbare (damit steuerfreie) Einnahmen, ohne auf die Bestimmungen des Abschnitts VIII des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung Bedacht zu nehmen.

Erhebungen, welche Dienstnehmer in welchem Zeitraum in welchen Beschäftigerbetrieben im Einsatz waren, erfolgten jedoch nicht einmal ansatzweise. Der Prüfer nahm stattdessen eine Nachverrechnung der Tages- und Nächtigungsgelder pauschal mit 40 % der Bemessungsgrundlage vor.

Vor dem Hintergrund der Regelungen des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung wäre es zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen unerlässlich gewesen, durch eine Einsichtnahme und Auswertung der beschlagnahmten Lohnverrechnungsunterlagen zumindest folgende Erhebungen vorzunehmen:

Auf den jeweiligen Arbeitnehmer bezogene Ermittlung

- des Wohnortes iSd KVAÜ des betreffenden Dienstnehmers
- des Namens und der Anschrift des Beschäftigerbetriebes
- der Entfernung zwischen Wohnort und Beschäftigerbetrieb

- des konkreten Beschäftigungszeitraumes
- des Betrages der von der Bf. als nicht steuerbar behandelten und damit steuerfrei ausbezahlten Reisekosten
- des Betrages der bei Anwendung der Bestimmungen des Abschnitts VIII des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung der Steuerpflicht unterliegenden Tages- und Nächtigungsgelder

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2008, 2006/15/0280, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur klar zum Ausdruck gebracht hat, darf ein Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Dabei muss die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt und die dafür gewährten Tagesgelder die je nach der Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z. 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen.

Nach § 26 Z 4 EStG 1988 gehören auch Kilometergelder, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen gezahlt werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Auch im Zusammenhang mit der Auszahlung von Kilometergeldern nach § 26 EStG 1988 gilt der Grundsatz, dass darüber an Hand konkreter Unterlagen einzeln abzurechnen ist und für die nachprüfende Abgabenbehörde die Möglichkeit bestehen muss, die rechtmäßige Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung (leicht) prüfen zu können.

Eine - sich aus dem oben angeführten Erkenntnis ergebende - erhöhte Nachweispflicht und das Erfordernis der leichten Überprüfbarkeit durch die Finanzbehörde im Zusammenhang mit Zahlungen nach § 26 Z. 4 EStG 1988 ergibt sich nicht zuletzt auch dadurch, dass § 26 EStG 1988 die Nichtsteuerbarkeit von Arbeitgeberzahlungen normiert, die ohne diese Bestimmung im Rahmen der Lohnverrechnung eindeutig als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln wären. Dies hätte zur Konsequenz, dass nicht nur der Arbeitnehmer von einer (nicht unbeträchtlichen) Abgaben- und Beitragsbelastung betroffen wäre, sondern auch der Arbeitgeber im Rahmen der Lohnnebenkosten und der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung höhere Kosten zu tragen hätte. Daraus resultiert, dass es zur Erreichung eines höheren Nettoauszahlungsbetrages sowohl im Interesse des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers gelegen sein kann, Arbeitslohn unter dem Titel des § 26 EStG 1988 zur Auszahlung zu bringen.

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0191, ausgesprochen, dass das Gesetz grundsätzlich keine Einschränkung der Beweismittel kenne und

daher außer einem Fahrtenbuch, welches ohnehin nach allgemeinen Erfahrungen nicht immer die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln, auch andere Beweismittel zur Führung des erforderlichen Nachweises in Betracht kommen. Die Aufhebung der angefochtenen Entscheidung erfolgte letztlich mit der Begründung, dass ein alleiniges Abstellen auf Formalerfordernisse für eine abweisende Erledigung nicht ausreichend ist und sich die Abgabenbehörde im damaligen Fall mit den vorgelegten schriftlichen Reisekostenabrechnungen auseinanderzusetzen gehabt hätte.

Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren nach Einsichtnahme und Auswertung der beschlagnahmten Lohnverrechnungsunterlagen und unter Berücksichtigung der Mitwirkungspflicht der Partei auch das Vorliegen der angesprochenen Nachweise zu prüfen haben.

B) Steuerfreie Zulagen (SEG)

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt vertreten die Auffassung, dass in den Jahren 2004 und 2005 zwei Drittel der strittigen Zulagen und in den Jahren 2006 und 2007 die ausbezahlte Erschwernis- und Gefahrenzulage zur Gänze, die Schmutzzulage teilweise nicht steuerfrei belassen werden könnten. Im Prüfbericht ist allgemein die Rede von „SEG-Zulagen“, wobei der Prüfer in Klammer ausdrücklich „Schmutzzulage“ anführt, in den Jahren 2006 und 2007 aber auch Erschwernis- und Gefahrenzulagen in die Nachversteuerung miteinbezieht.

Die Begünstigung setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die unter den in den einzelnen Teilstreichen des § 68 Abs. 5 Satz 1 EStG 1988 angeführten Umständen - Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung - erfolgen.

Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, welche eine Verschmutzung zwangsläufig bewirken oder im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder die Voraussetzung einer Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit erfüllen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (siehe etwa VwGH 13.10.1999, 94/13/0008).

Pauschalierte Zulagen können begünstigt besteuert werden. Dafür müssen aber vorher über eine längere Zeit Aufzeichnungen geführt worden sein, aus denen sich die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und die Tatsache, dass die Arbeit überwiegend unter Umständen erfolgt, die eine erhebliche und zwangsläufige Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, ergeben, es sei denn, das Überwiegen wäre schon im Hinblick auf die erwiesene Art der Berufstätigkeit evident. Für daran anschließende Lohnzahlungszeiträume ist nur mehr nachzuweisen, dass sich die Verhältnisse nicht geändert haben (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 68 Tz 34).

Nach den dargestellten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes wären für die Entscheidung des vorliegenden Falles Feststellungen über die konkreten Arbeitsabläufe und die dabei zwangsläufig auftretende Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung

während der gesamten Lohnzahlungszeiträume unerlässlich. Würden daher z.B. die Arbeiten nicht unter den in den einzelnen Teilstreichen des § 68 Abs. 5 Satz 1 EStG 1988 angeführten Umständen - Verschmutzung, Erschwernis oder Gefährdung - erfolgen, könnten diese Tätigkeiten in den betroffenen Lohnzahlungszeiträumen einer Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht teilhaftig werden.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich weiters, dass der Gerichtshof der Abgabenbehörde das Recht, die Angemessenheit einer Zulage zu prüfen erst dann zubilligt, wenn auf Grund der Sachverhaltserhebungen und Unterlagenauswertungen feststeht, dass die Arbeitnehmer der Bf. in Lohnzahlungszeiträumen mit Arbeiten unter den beschriebenen, maßgeblichen Umständen (Verschmutzung, Erschwernis, Gefahr) betraut waren.

Es bedarf daher hinsichtlich der betroffenen Arbeitnehmer klarer und nachvollziehbarer Feststellungen über die Art der Tätigkeit und das tatsächliche Ausmaß der Verschmutzung, Erschwernis bzw. Gefährdung. Dazu sind Sachverhaltsfeststellungen wie etwa Einvernahmen betroffener Arbeitnehmer und die Einsichtnahme und Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen (Lohnkonten, Arbeitszeitaufzeichnungen, usw.) unerlässlich.

Den Arbeitgeber trifft diesbezüglich eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, die ihn dazu verhält, konkrete Behauptungen aufzustellen und dafür geeignete Beweisanbote zu machen.

Die erforderlichen Feststellungen und Ermittlungen sind weder dem in Beschwerde gezogenen Bescheid, der im Übrigen keinerlei Sachverhaltsfeststellungen enthält und sich ausschließlich auf den Verweis auf den Prüfbericht beschränkt, noch den Verwaltungsakten zu entnehmen. Demzufolge bleibt die Abgabenbehörde auch jede Auskunft darüber schuldig, weshalb sie in den Jahren 2004 und 2005 von einer Angemessenheit (lediglich) in Höhe von einem Drittel der ausbezahlten Zulagen ausgeht, was ebenfalls einen Ermittlungsmangel darstellt (vgl. VwGH 17.2.1988, 85/13/0177).

C) Begünstigte Auslandstätigkeit

Das Finanzamt hat die **GmbH als Arbeitgeberin unter Berufung auf § 82 EStG 1988 für Lohnabgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung von in das Ausland entsendeten Mitarbeitern herangezogen.

In der Bescheidbegründung wird auf den Prüfbericht verwiesen, der nach Wiedergabe der Gesetzesbestimmung diesbezüglich lediglich die Feststellung enthält, dass ein vom Gesetz geforderter Nachweis nicht erbracht wurde.

Bei Auslandssachverhalten, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, trifft die Person, die eine Steuerbefreiung wie die des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in Anspruch nehmen will, neben der in § 138 BAO normierten Nachweispflicht eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeiten von Rechtshilfeersuchen an ausländische Finanzbehörden beschränken, kommt der

Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (Ritz, BAO⁵, § 115 Tz 10, VwGH 23.2.1994, 92/15/159).

Es ist Aufgabe des behördlichen Ermittlungsverfahrens, „Vermutungen“ durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt auf Grund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann. Auch in Anbetracht der erhöhten Mitwirkungspflicht der Arbeitgeberin war daher die Abgabenbehörde zur Verwertung des ihr insbesondere infolge der Beschlagnahme der Lohnverrechnungsunterlagen zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet.

Zur Feststellung von Art und Dauer der Tätigkeiten der einzelnen Dienstnehmer wäre es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, zumindest eine Einsichtnahme und Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen der Lohnverrechnung vorzunehmen und in einer nachvollziehbaren Weise darzustellen, warum es sachverhaltsbezogen zu der Ansicht gelangt ist, dass es sich - bezogen auf den jeweiligen Dienstnehmer - nicht um gem. § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 begünstigte Auslandsbezüge handelt.

D) Zurückverweisung

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann, wenn die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären ist,

das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Entscheidungspflicht nach § 279 BAO ist durch die Kassationsmöglichkeit nach § 278 Abs. 1 BAO eingeschränkt. Eine Kassation ist demnach bei unterlassenen wesentlichen (Tatsachen-)Ermittlungen zulässig.

Art. 130 Abs. 3 und 4 B-VG lauten in der Fassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51:

„(3) Außer in Verwaltungsstrafsachen und in den zur Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Bundes für Finanzen gehörenden Rechtssachen liegt Rechtswidrigkeit nicht vor, soweit das Gesetz der Verwaltungsbehörde Ermessen einräumt und sie dieses im Sinne des Gesetzes geübt hat.“

(4) Über Beschwerden gemäß Abs. 1 Z 1 in Verwaltungsstrafsachen hat das Verwaltungsgericht in der Sache selbst zu entscheiden. Über Beschwerden gemäß Abs. 1 Z 1 in sonstigen Rechtssachen hat das Verwaltungsgericht dann in der Sache selbst zu entscheiden, wenn

1. der maßgebliche Sachverhalt feststeht oder
2. die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist."

Die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXII. GP 4, nennen als einen „Haupt Gesichtspunkt des Entwurfes“ den Ausbau des Rechtsschutzsystems im Sinne der Verfahrensbeschleunigung und eines verstärkten Bürgerservice sowie die Entlastung des Verwaltungsgerichtshofes. Zu Art. 130 Abs. 4 führen sie im Besonderen aus (aaO 14), in diesem sei abschließend geregelt, in welchen Fällen das Verwaltungsgericht meritorisch zu entscheiden habe; in diesen Fällen dürfe es daher nicht kassatorisch entscheiden. Einfachgesetzliche Regelungen, wonach das Verwaltungsgericht in bestimmten anderen Fällen meritorisch entscheiden könne oder meritorisch zu entscheiden habe (dies solle der Vermeidung von „Kassationskaskaden“ dienen), seien jedoch zulässig.

Die ErläutRV zum FVwGG 2012, 2007 BlgNR XXIV. GP 19, führen zur Möglichkeit einer Bescheidaufhebung gem. § 278 Abs. 1 BAO aus, „über Beschwerden absprechende Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes bzw. der Landesverwaltungsgerichte sind einerseits formale Entscheidungen (z.B. Zurückweisung einer verspäteten Beschwerde), Aufhebungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde (entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 289 Abs. 1 BAO) sowie meritorische Beschwerdeerledigungen.

Entscheidungen in der Sache selbst haben nach § 279 Abs. 1 BAO zu erfolgen. Die diesbezügliche Entscheidungsbefugnis entspricht jener im bisherigen § 289 Abs. 2 BAO (für Berufungsentscheidungen)."

In seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2014, Ro 2014/03/0063, führte der Verwaltungsgerichtshof (in Auslegung des § 28 VwGVG vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG) aus, der Verfassungsgesetzgeber habe sich bei Erlassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 davon leiten lassen, dass die Verwaltungsgerichte - auch zur Vermeidung von „Kassationskaskaden“ - grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben, weshalb ein prinzipieller Vorrang einer meritorischen Entscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte anzunehmen sei. Mit einem restriktiven Verständnis der Ausnahmen von der den Verwaltungsgerichten grundsätzlich zukommenden Zuständigkeit zur Entscheidung in der Sache selbst werde insbesondere der der Einrichtung der Verwaltungsgerichte zugrunde gelegten normsetzerischen Zielsetzung entsprochen, einen Ausbau des Rechtsschutzsystems im Sinne der Verfahrensbeschleunigung vorzunehmen, bedeute doch die mit der verwaltungsgerichtlichen Kassation einer verwaltungsbehördlichen Entscheidung

verbundene Eröffnung eines neuerlichen Rechtszuges gegen die dann abermalige verwaltungsbehördliche Entscheidung an ein Verwaltungsgericht insgesamt grundsätzlich nicht nur eine Verlängerung des Verfahrens, sondern führe dies im Ergebnis - infolge der neuerlichen Beschwerdemöglichkeit beim Verwaltungsgericht - zur Befassung einer „zusätzlichen“ Rechtsmittelinstanz, was aber aus gesetzgeberischer Sicht prinzipiell abgelehnt worden sei, wie die grundsätzliche Beseitigung des administrativen Instanzenzuges durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 zeige. Derart seien es gerade Rechtsschutzerwägungen, die der prinzipiellen Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte zur Entscheidung in der Sache selbst zugrunde lägen.

Überträgt man diese (vor dem Hintergrund des Art. 130 Abs. 4 B-VG angestellten) Erwägungen auf die Auslegung des § 278 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012), normiert § 278 Abs. 1 BAO (abgesehen von den in lit. a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037).

Nach dem bereits angeführten Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2014 sowie etwa den Erkenntnissen vom 10. September 2014, Ra 2014/08/0005, vom 26. Mai 2015, Ra 2014/01/0205, und vom 9. September 2015, Ra 2014/04/0031, kommt demnach eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen nur bei krassen bzw. besonders gravierenden Ermittlungslücken in Betracht, insbesondere wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterlassen hat, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die oben näher dargelegten Ermittlungen und Feststellungen unterlassen. Das Fehlen dieser Ermittlungen wird als wesentlich erachtet.

Es wurde bereits dargestellt, dass die Abgabenbehörde die ihr zugewiesene Aufgabe, die der Abgabepflicht zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln (§ 115 Abs. 1 BAO), insbesondere aufgrund der Nichtberücksichtigung der im Zuge von Hausdurchsuchungen beschlagnahmten Unterlagen der Lohnverrechnung, nicht ansatzweise erfüllt hat. Die Klärung der aufgeworfenen Fragen zum Sachverhalt erfordert u.a. zunächst Erhebungen in Form einer Sichtung und Auswertung der beschlagnahmten Beweismittel. Es ist nicht Sache des Bundesfinanzgerichtes, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt erstmals zu ermitteln, vor allem dann nicht, wenn die Ermittlungen faktisch

den Umfang einer Außenprüfung annehmen (BFG 30.9.2015, RV/7100023/2010). Zudem steht der nicht geringe Umfang der vorzunehmenden und in der Begründung dieses Beschlusses ausführlich dargestellten Ermittlungsschritte einer rascheren (Interesse der Billigkeit) oder kostengünstigeren (Interesse der Zweckmäßigkeit) Erledigung im Wege einer direkten Durchführung durch das Bundesfinanzgericht entgegen.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen. Zur Ermessensübung hat der VwGH ausgeführt (siehe Ritz, BAO⁵, § 278, Tz 5 mit entsprechenden Verweisen): ... „es würde die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.“

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die erforderlichen Ermittlungen einen vergleichsweise großen Umfang (auch mit Auslandsbezug) haben. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Ergebnisse eines vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteienghörs wiederum vorgehalten werden müssen. Daher erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, durchgeführt werden.

Die Abgabenbehörde wird daher die angesprochenen ergänzenden Ermittlungen durchzuführen und den unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse festgestellten Sachverhalt einer neuerlichen rechtlichen Beurteilung zu unterziehen haben.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z. 3 BAO konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

IV.) Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann von der Möglichkeit der Zurückverweisung bei krassen bzw. besonders gravierenden Ermittlungslücken Gebrauch gemacht werden (vgl. z.B. das bereits zitierte Erk. des VwGH vom 26. Juni 2014, Ro 2014/03/0063).

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 20. Mai 2016