

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 7. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. Juni 2009, 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 2003 bis 31. Dezember 2007, in der Sitzung am 16. Dezember 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der *Lohnsteuer* für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 werden wie folgt abgeändert (€):

2003	2004	2005	2006	2007
55.800,20	68.762,86	83.784,64	24.517,26	29.116,93

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 werden wie folgt abgeändert (€):

	2003	2004	2005	2006	2007
DB	35.756,39	40.076,71	48.239,23	18.399,84	20.781,22
BMGL	794.586,45	890.593,61	1.071.982,97	408.885,37	461.804,82

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 werden wie folgt abgeändert (€):

	2003	2004	2005	2006	2007
DZ	3.019,43	3.384,26	3.859,14	1.471,99	1.662,50
BMGL	794.586,45	890.593,61	1.071.982,97	408.885,37	461.804,82

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den folgenden Entscheidungsgründen sowie den beigeschlossenen Anlagen, die einen Spruchbestandteil bilden, zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I.) Verfahrensgang und Sachverhalt**

#### **1.) Verfahrensgang**

Der beschwerdeführende Einzelunternehmer, XY (nachfolgend als Bf. bezeichnet), verfügt über eine Gewerbeberechtigung für das Gewerbe der Schlosserei.

Am 10. Juli 2007 fanden im Auftrag der Finanzstraßbehörde an verschiedenen Einsatzorten in Oberösterreich und in Vorarlberg beim Bf. sowie bei der X-GmbH (vormals Y-GmbH), bei der der Bf. die Funktion eines Gesellschafter-Geschäftsführers ausübt, Hausdurchsuchungen statt, anlässlich derer umfangreiche Unterlagen beschlagnahmt worden waren.

Im Bericht über das Ergebnis einer den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Außenprüfung vom 6. Juni 2009 (betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gelangte der Prüfer zu nachstehenden Feststellungen:

„Sachverhaltsdarstellung:

Tz 2a: TAGES- und NÄCHTIGUNGSGELDER:

Das Unternehmen zahlt allen Dienstnehmern, die im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung tätig sind, grundsätzlich pro Tag das volle Tagesgeld in Höhe von € 26,40 und pro Nacht € 15,00 steuer- und sv-frei aus. Hierbei werden die einschlägigen Bestimmungen des Kollektivvertrages für Arbeitskräfteüberlassung zu den einzelnen Reisebewegungen (Standortleasing) nicht beachtet. D.h. es werden weder die Entfernungsgrenzen bis 60 KM und bis 120 KM beachtet, noch ob eine tatsächliche Nächtigung stattgefunden hat oder erforderlich war. Im Bereich von 60 KM bis 120 KM Entfernung wurden laut Firmenleitung (Hrn. XY ) die Dienstnehmer dezidiert nicht angewiesen, das private KFZ zum Einsatzort zu benützen, damit bei eventuellen Unfällen keine Haftung des Dienstgebers gegeben ist. Daher ist auch eine Aufrechnung zwischen Tages- und Nächtigungsgeldern und Kilometergeldern nicht zulässig.

Die Nachforderung bzw. Nachverrechnung erfolgte in Höhe von 40 % der ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder. Damit sind auch eventuelle Fahrtkosten im Bereich der Sozialversicherung und Tagesgelder für die ersten fünf Tage im Bereich der Finanz abgegolten. Die Lohnsteuer wird mit dem Eingangssteuersatz in Höhe von 38 % pauschal festgesetzt.

Tz 3a: SEG-ZULAGEN:

Das Unternehmen gewährt seinen Leasingkräften für jede Arbeitsstunde eine steuer- und sv-freie Schmutzzulage. Auf die einschlägigen Bestimmungen wird keine Rücksicht genommen, wonach pauschale SEG-Zulagen nicht zulässig sind. Gerade im Bereich

der SEG - Zulagen ist neben den gesetzlichen Grundvoraussetzungen eine strenge Nachweispflicht gegeben. Aufzeichnungen werden nicht geführt. Eine Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung in Höhe von 90 % der ausbezahlten Schmutzzulagen wird vorgenommen.

Die Nachversteuerung erfolgt pauschal mit dem Eingangssteuersatz von 38 % an Lohnsteuer.

#### Tz 4: SACHBEZUG PKW:

Dem Dienstnehmer Herrn \*\* stand ein firmeneigenes Kraftfahrzeug auch zur privaten Nutzung unentgeltlich zur Verfügung. Ein entsprechender Sachbezugswert wurde nicht in Ansatz gebracht.

Eine Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung hat demnach zu erfolgen.

#### Tz 5: FREIWILLIGE ABFERTIGUNG:

Der Dienstnehmer, Hr. \*\*\*, erhielt im Dezember neben einer gesetzlichen auch eine freiwillige Abfertigung in Höhe von € 15.000,00 die mit dem begünstigten, festen Steuersatz von 6 % versteuert worden ist. Freiwillige Abfertigungen (Abfertigung alt) sind jedoch nur mit einem Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate begünstigt. Das sind € 7.092,00. Der übersteigende Betrag in Höhe von € 7.907,71,00 ist daher mit dem Tarif nachzuersteuern, wobei 6 %, die bereits in Abzug gebracht worden sind, berücksichtigt werden.“

Der Prüfer errechnete insgesamt folgende Nachforderungsbeträge:

Abgabenart	2003	2004	2005	2006	2007
LSt	48.731,95	46.705,92	64.009,70	23.232,28	28.724,64
DB	5.273,75	5.018,98	7.026,01	2.172,08	2.308,74
DZ	445,27	423,87	562,12	173,76	184,70
Summe	54.450,97	52.148,77	71.597,83	25.578,12	31.218,08

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und nahm den Bf. mit den angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 6. Juni 2009 als Arbeitgeber 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 der Bf. im Wesentlichen vor:

#### 1.) Freiwillige Abfertigung

Herr \*\*\* habe im Jahr 2007 laufende Bezüge in der Höhe von 23.813,29 Euro erhalten. Im Monat Oktober habe er zusätzlich eine Urlaubsablöse von 17.736,27 Euro erhalten,

wovon ein Betrag von 17.143,27 Euro als laufender Bezug zu versteuern gewesen sei; insgesamt seien im Jahr 2008 Bezüge inkl. Bezüge gem. § 68 EStG in der Höhe von 48.439,17 Euro bezahlt worden, wovon das Jahressechstel von 4.575,12 Euro abzuziehen sei, sodass laufende Bezüge in der Höhe von 43.864,05 Euro verbleiben würden.

Herr \*\*\* habe außerdem Vordienstzeiten von insgesamt acht Jahren nachgewiesen, sodass unter Berücksichtigung der Viertel- und Zwölfteibegünstigung und unter Anrechnung der gesetzlichen Abfertigung von 10.430,00 Euro insgesamt 22.468,00 Euro an freiwilliger Abfertigung hätte begünstigt besteuert werden können. Insgesamt habe die freiwillige Abfertigung an Herrn \*\*\* 15.000,00 Euro betragen, womit die gesamte freiwillige Abfertigung dem begünstigten Steuersatz unterliegen würde.

## 2.) Schmutzzulage

Es sei zunächst auf einen Rechenfehler hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 hinzuweisen: Die Schmutzzulage habe laut Lohnkonto 2006 7.031,66 Euro und im Jahr 2007 6.698,27 Euro betragen. Gehe man von einer 90%igen Hinzurechnung bei den Schmutzzulagen aus, ergibt sich somit eine Gesamthinzurechnung für beide Jahre (2006 und 2007) von 12.156,93 Euro, wogegen vom GPLA-Prüfer 26.617,13 Euro hinzugerechnet worden sei; insgesamt seien daher 14.260,20 Euro zuviel an Schmutzzulage für die Jahre 2006 und 2007 hinzugerechnet worden.

Abgesehen davon seien die den Dienstnehmern gewährten Schmutzzulagen sowohl sozialversicherungs-, lohnsteuer-, als auch DB und DZ frei.

Größtenteils würden die Mitarbeiter Schweißarbeiten und gelegentlich auch Montagearbeiten verrichten. Speziell bei den Schweißarbeiten würden Feinstaubteile anfallen, die zu einer ganz erheblichen Verschmutzung der Arbeitnehmer führen würden. Die Arbeitnehmer müssten sich jährlich einer ärztlichen Untersuchung unterziehen, um gesundheitliche Schäden aufzudecken.

Vor allem bei Schweißarbeiten sei die Gefahr groß, dass der Arbeitnehmer durch langjährige Beanspruchung eine Staublunge bekomme; die Staublunge sei eine typische Berufskrankheit, die durch Einatmen von Stäuben verursacht werde. So würden vorwiegend Bergarbeiter, Steinhauer oder auch Metallarbeiter erkranken. Wenn auch die Mitarbeiter bei Schweißarbeiten durch einen Mundschutz gesichert seien, so dringe doch ein nicht geringer Anteil feinen Staubes, der nicht gefiltert werden könne, in die Atemwege ein und verursache so eine gesundheitliche Beeinträchtigung.

Die Schmutzzulage habe in den einzelnen Jahren 2003 bis 2007 zwischen 2 und 2,8% des Grundlohnes betragen, also einen ganz geringen Teil des Gesamtlohnes. Insofern erscheine die Bezahlung von steuerfreien Schmutzzulagen in einem derart geringen Ausmaß sehr wohl vertretbar und entspreche auch den arbeitsrechtlichen Vorgaben bzw. Normen.

Die Zulagen seien dann begünstigt, wenn sie auf Grund von Kollektivverträgen bezahlt würden. Sowohl nach dem Kollektivvertrag des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes, der bei der Abrechnung in Anwendung gebracht worden sei, als auch nach dem Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung sei die Bezahlung einer Schmutzzulage

im Kollektivvertrag vorgesehen. Auch seien die Arbeitnehmer während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut, die die erhebliche Verschmutzung (mit Staub) zwangsläufig bewirken würden.

Eine Nachversteuerung von Schmutzzulagen sei daher nicht gerechtfertigt.

### 3.) Diäten

Im Betrieb sei der Kollektivvertrag für das Eisen- und Metallgewerbe angewandt worden. Diese Vorgangsweise sei auch bei einer Vorprüfung keinesfalls beanstandet worden, sondern sei dies geprüft und zur Kenntnis genommen worden. Auch die mit den einzelnen Firmen abgeschlossenen Werkverträge seien geprüft worden und müssten im Prüfungsakt der Vorprüfung aufliegen. Diesbezüglich habe der Vorprüfer keine Einwände erhoben, deshalb sei die Vorgangsweise schon jahrelange beibehalten worden und auch in den Prüfungsjahren 2003 bis 2007 sämtliche Dienstnehmer der Bf. nach dem Kollektivvertrag für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe entlohnt worden; hinsichtlich der Zulagen und Diäten sei ebenfalls der Kollektivvertrag für Eisen und Metall angewandt worden.

Selbst wenn man jetzt unterstelle, dass diese Dienstnehmer in den Bereich der Arbeitskräfteüberlassung fallen würden, so ändere das an der Abrechnung der Diäten und Nächtigungsgelder nichts, da die überwiegende Anzahl der Dienstnehmer mehr als 120 km vom Wohnort entfernt arbeite. Sehr viele Arbeitnehmer würden in Oberösterreich wohnen und das ganze Jahr in Vorarlberg arbeiten, weshalb diesen Arbeitnehmern auf alle Fälle ein Taggeld von 26,40 Euro und ein Nächtigungsgeld von 15,00 Euro zustünden. Diese Diäten seien überwiegend auch über das Wochenende durchbezahlt worden (Durchzahlerregelung); allerdings seien für die Familienheimfahrten keine Fahrtkostenzuschüsse wie Kilometergeld oder öffentliche Verkehrsmittel bezahlt worden. Auch für Dienstnehmer, die weniger als 120 km vom Wohnort eingesetzt worden seien, seien Diäten bezahlt worden, allerdings nur als Ausgleich für ihnen zustehendes Kilometergeld. Eine Nachrechnung dieser Diäten habe ergeben, dass diese Diäten und Nächtigungsgelder bei weitem das Kilometergeld unterschreiten würden, das dem jeweiligen Arbeitnehmer zugestanden wäre. Auch dahingehend seien die steuerrechtlichen Vorschriften genau beachtet worden; ebenso habe der Prüfer anlässlich der Vorprüfung an dieser Vorgangsweise der ersatzweisen Zahlung von Diäten für Kilometergelder nichts auszusetzen gehabt. Im Vertrauen auf die rechtmäßige Vorgangsweise, sei diese Vorgangsweise auch in den Jahren danach eingehalten und praktiziert worden.

Selbst wenn eine ausdrückliche Anordnung zur Verwendung des privaten Kfz zum Einsatzort nicht vorgelegen sei, so sei die Verwendung des privaten Kfz des Dienstnehmers unumgänglich gewesen, da in den Betrieben, in denen die Dienstnehmer gearbeitet hätten, keine öffentlichen Verkehrsmittel verkehrt hätten und die Arbeit meistens sehr früh am Morgen begonnen hätte, sodass die Arbeitnehmer gezwungen gewesen seien, ein Kfz zu benutzen, um rechtzeitig zur Arbeit zu gelangen.

Schließlich sei auch erwähnt, dass nicht alle Dienstnehmer Diäten erhalten hätten, sondern nur jene, die sich auf Montage befunden hätten; außerdem seien Diäten zum Teil auch steuerpflichtig behandelt worden.

Insgesamt seien in den Jahren 2003 bis 2007 35.750,03 Euro steuerpflichtige Diäten ausbezahlt worden. Daraus ergebe sich somit, dass keinesfalls Tages- und Nächtigungsgelder unberechtigt steuerfrei ausbezahlt worden seien. Die Vorgangsweise habe den gesetzlichen Vorschriften entsprochen.

Eine Kontrolle des Prüfungsberichtes habe ergeben, dass in den Jahren 2005 bis 2007 um € 21.503,07 Euro zu viel an Diäten nachversteuert worden seien, wobei es sich um einen Übertragungsfehler handeln dürfte. Eine Aufstellung darüber sei der Berufung beigegeben.

#### 4.) Sachbezug

Entgegen der im Bescheid aufgestellten Behauptung, dass Herrn \*\* ein firmeneigenes Kraftfahrzeug auch zur Privatnutzung unentgeltlich zur Verfügung gestanden sei, habe Herr \*\* das firmeneigene Kraftfahrzeug nicht zu privaten Zwecken benutzen dürfen. Herr \*\* hätte nach den Informationen der Bf. ein eigenes Kraftfahrzeug gehabt, mit dem er privat gefahren sei.

Zu diesem Thema werde die Befragung des Herrn \*\* als Zeugen beantragt, zum Beweis dafür, dass dieser keine Privatfahrten mit dem firmeneigenen Kfz unternommen habe und auch solche nicht habe unternehmen dürfen.

Das Finanzamt gab der Bescheidbeschwerde vom 10. Juli 2010 teilweise statt und änderte mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdeentscheidung) vom 26. Juli 2010 die Höhe der Abgabennachforderung wie folgt ab:

Abgabenart	2003	2004	2005	2006	2007
LSt	48.731,95	46.705,92	62.626,96	19.673,44	24.444,98
DB	5.273,75	5.018,98	6.864,01	2.010,08	2.308,74
DZ	445,27	423,87	549,88	161,52	184,70
Summe	54.450,97	52.148,77	70.040,85	21.845,04	26.938,42

In der Begründung führt das Finanzamt im Wesentlichen aus:

#### 1.) Freiwillige Abfertigung \*\*\* :

Durch die Vorlage eines Versicherungsdatenauszeuges des Dienstnehmers und einer Versicherungsbestätigung seien insgesamt 18,8 Jahre an Arbeitszeiten nachgewiesen worden, sodass entsprechend den Bestimmungen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 folgende Beträge steuerbegünstigt (mit 6% ) zu versteuern seien:

Gesetzliche Abfertigung:	10.430,00 Euro
1/4 der laufenden. Bezüge:	6.557,68 Euro
6/12 der laufenden Bezüge:	2.685,36 Euro*
insgesamt:	19.673,03 Euro

\*(13.115,36 Euro abzgl. gesetzliche Abfertigung von 10.430,00 Euro)

Es seien ausgezahlt worden: 25.430,00 Euro

nach Tarif seien somit noch zu versteuern: 5.756,96 Euro

darauf entfallende Lohnsteuer: 2.787,65 Euro abzgl. 6 % von 5.756,96 Euro (345,42 Euro)

ergebe LSt/N: 2.442,23 Euro (bisher: 3.479,39 Euro)

## 2.) Sachbezug \*\*

Dem Dienstnehmer sei in den Jahren 2005 bis 2007 ein Firmenfahrzeug auch für private Zwecke unentgeltlich zur Verfügung gestanden. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden. In der Lohnverrechnung sei kein Sachbezugswert berücksichtigt worden. In der Besprechung vom 11. März 2010 seien die Argumente des Steuerpflichtigen und seines Vertreters gewürdigt und gemeinsam eine neue Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung ermittelt worden (Angaben in Euro).

	BMG	LSt/N	DB/N	DZ/N
neu 2005	3.600,00	1.569,46	162,00	13,68
neu 2006	3.600,00	1.569,46	162,00	13,68
bisher 2005	7.200,00	2.952,00	324,00	25,92
bisher 2006	7.200,00	2.952,00	324,00	25,92

## 3.) Schmutzzulagen

Das Unternehmen habe laut den Feststellungen des Prüforgans seinen Leasingkräften für jede Arbeitsstunde eine steuer- und sozialversicherungsfreie Schmutzzulage gewährt. Die ausgezahlten Schmutzzulagen seien zu 90 % nachversteuert worden, wobei die Nachversteuerung mit 38 % Lohnsteuer entsprechend der steuerlichen Progression erfolgt sei.

Im Zuge der Beschwerde sei durch den Bf. auf einen Rechenfehler in den Jahren 2006 und 2007 hingewiesen (BMG 2006: 6.328,62 Euro; BMG 2007: 6.028,49 Euro) und die Steuerfreiheit der Schmutzzulagen begehrt worden.

Hinsichtlich der Rechenfehler sei dem Beschwerdebegehren stattzugeben, das darüber hinausgehende Mehrbegehren - Steuerfreiheit der Schmutzzulage in voller Höhe – werde jedoch abgewiesen, da in der Beschwerde nur allgemein auf die gesundheitliche Situation bei Schweißarbeiten und der dadurch bedingten Beeinträchtigung der Dienstnehmer durch Feinstaubteile eingegangen werde. Die dabei angesprochenen Gefahrenelemente seien durch Zahlung einer Erschwernis- bzw. Gefahrenzulage bzw. Schweißzulage abgegolten worden. Inwieweit eine erhebliche Versehrnutzung vorliege, sei auch nach Ergehen eines weiteren Vorhalts vom 13. November 2009 bis dato nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen über die Dauer und Art der Tätigkeit der Mitarbeiter nachgewiesen worden. Pauschalierte Schmutzzulagen könnten nur dann steuerfrei sein, wenn über einen längeren Zeitraum genaue Aufzeichnungen geführt worden seien. Daraus müsse

ersichtlich sein, dass die Arbeit überwiegend unter Umständen erfolgt sei, die eine erhebliche und zwangsläufige Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken würden (d.h. für welche Arbeiten im Einzelnen die Schmutzzulage ausbezahlt worden sei und wann diese Arbeiten geleistet worden seien).

#### 4.) Diäten

Das Einzelunternehmen beschäftige seine Dienstnehmer ausschließlich im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung. Laut den einschlägigen Bestimmungen und Erkenntnissen des VwGH sei daher zwingend der Kollektivvertrag für Arbeitskräfteüberlassung anzuwenden. Die Reisekostenbegriffsbestimmung zwischen dem Kollektivvertrag Eisen Metall und Arbeitskräfteüberlassung seien jedoch sehr unterschiedlich. Die Behauptung in der Beschwerde, dass fast alle Dienstnehmer über 120 km vom Wohnort entfernt arbeiten würden, sei nicht richtig. So seien z.B. andere Adressen von Dienstnehmern angegeben worden, um steuer- und sv-freie Diäten auszahlen zu können ( \*\*\* ).

Wie in der Beschwerde selbst ausgeführt werde, hätten die Dienstnehmer keine Anordnung gehabt, mit dem privaten Kfz zu den Einsatzorten zu fahren. Dies sei in Besprechungen damit begründet worden, dass ein dienstlicher Auftrag bei einem eventuellen Unfall am Weg Forderungen von den Dienstnehmern an das Unternehmen zur Folge hätte.

Die Auszahlung von steuer- und sv-freiem Kilometergeld sei nur dann zulässig wenn ein Dienstauftrag zur Benutzung des dienstnehmereigenen Kfz erfolge und der Dienstnehmer auch zustimme.

Die durch den Vertreter des Bf. angeführte Differenz in den Bemessungsgrundlagen zw. Lohnkonten und Prüfungsbericht habe sich offensichtlich dadurch ergeben, dass die pauschale Nachversteuerung (40 % der BMG ) lt Prüfbericht sowohl Kilometergelder als auch Diäten und Nächtigungsgelder umfasst habe, in der Beschwerde seien ausschließlich die Diäten und Nächtigungsgelder zusammengefasst worden. Zusätzlich seien die Bemessungsgrundlagen zu den Diäten seitens der steuerlichen Vertretung zur Verfügung gestellt und genau so übernommen worden. Diese seien in den einzelnen Besprechungen vorgelegt und auch nicht bestritten worden.

Mit der fristgerechten Einbringung des Vorlageantrages vom 6. November 2012 gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO).

Der Bf. bringt darin im Wesentlichen Folgendes vor:

#### **Steuer- und sozialversicherungsfreie Diäten und Aufwandsentschädigungen**

Der Bf. habe unter anderem mit den Firmen Fa1 , Fa2 , Fa3 und Fa4

Rahmenwerkverträge abgeschlossen. Die Wesensmerkmale eines Werkvertrages würden lauten:

- er sei auf Erfolg ausgerichtet
- es bestehe keine persönliche Arbeitspflicht
- der Werkunternehmer benutze seine eigenen Arbeitsmittel
- er sei nicht in die Organisation des Werkbestellers eingegliedert
- und es bestehe keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit

Alle diese Kriterien seien dem beiliegenden Werkvertrag, welcher mit der Firma Fa1 abgeschlossen worden sei, zu entnehmen. Die Tätigkeiten bei der Firma Fa1 seien auf Grund des abgeschlossenen Rahmenwerkvertrages verrichtet worden. Sondervereinbarungen betreffend Mehraufwand seien immer mündlich vereinbart worden. Seitens der Vertragsparteien sei vereinbart worden, dass der abgeschlossene Werkvertrag keinesfalls dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz unterliege. Für den Bf. sei daher der Kollektivvertrag des eisen- und metallverarbeitenden Gewerbes anzuwenden. Die Werkverträge mit den Firmen Fa4 und Fa2 seien mündlich geschlossen worden. Der Bf. habe sich zur Erfüllung des Werkvertrages Erfüllungsgehilfen bedient, nämlich seiner Dienstnehmer. Die Dienstnehmer wurden von der Bf. beschäftigt und entlohnt worden. Bei der Erstellung der Lohnverrechnung sei, so wie in den Vorjahren auch, der Kollektivvertrag für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe zu Grunde gelegt worden. Die Erstellung der Lohnabrechnung und der Anspruch der Dienstnehmer auf Aufwandsentschädigungen und Diäten seien nach dem Dienstreisebegriff aus dem Kollektivvertrag für Arbeitnehmer im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe abgeleitet worden. Die Dienstnehmer seien von ihrem Wohnort zu Montagearbeiten, welche außerhalb des ständigen Betriebes durchgeführt worden seien, gefahren. Unter Wohnort sei dabei jener Ort zu verstehen, an dem der Dienstnehmer den Mittelpunkt seiner Lebensführung bzw. seinen 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. In der Begründung der Finanzbehörde seien 40% der ausbezahlten Diäten nachversteuert worden. Diese Nachversteuerung bzw. Nachverrechnung sei pauschal erfolgt, ohne Bekanntgabe der konkreten Ermittlungsergebnisse. Es sei nicht nachvollziehbar, welche Adressen nicht korrekt gewesen seien. Der Bf. habe bei vielen Dienstnehmern die Adressen und auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen überprüft. Dazu seien Bestätigungen der Dienstnehmer eingeholt worden, wodurch die Regelungen des Kollektivvertrages auf Auszahlung von abgabenfreien Tages- und Nächtigungsgeldern untermauert werde.

Beispiele:

DN1

Dieser sei in Adr1 wohnhaft und bei der Firma Fa3 mit Standort in T. für die Bf. tätig gewesen. In der Beilage werde dazu die Bestätigung des Dienstnehmers übersandt. Zudem würden von folgenden Dienstnehmern Bestätigungen über den Wohnsitz und Lebensmittelpunkt beispielsweise für das 2005 vorgelegt:

DN2 , Adr2 , beschäftigt mit der Erfüllung des Werkvertrages bei Fa1 GmbH

DN3 , Adr3 , beschäftigt mit der Erfüllung des Werkvertrages bei Fa1 GmbH

DN4 , Adr4 , beschäftigt mit der Erfüllung des Werkvertrages bei Fa3

DN5 , Adr5 , beschäftigt mit der Erfüllung des Werkvertrages bei Fa1 GmbH

Die Begründung der Behörde sei in diesem Punkt jedenfalls rechtswidrig, da durch oben dargestellte Beispiele nachvollzogen werden könne, dass den Dienstnehmern die Auszahlung der Tages- und Nächtigungsgelder in abgerechneter Höhe zustehen würde. Die Behörde sei verpflichtet den Lebensmittelpunkt der Personen darzustellen, bei denen eine Nachverrechnung vorgenommen worden sei. 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.

Unbestritten bleibe die Nachverrechnung betreffend den Dienstnehmer \*\*\* für den Zeitraum 2005 bis 2007, da dieser seinen Lebensmittelpunkt seit dieser Zeit in Vorarlberg gehabt habe. Seinen Lebensmittelpunkt habe er erst in der zweiten Jahreshälfte 2004 nach Vorarlberg verlegt. Aus dem angeschlossenen Meldezettel sei ersichtlich, dass Herr \*\*\* bis Mitte des Kalenderjahres 2004 seinen Lebensmittelpunkt in \*\*\*\* gehabt habe; die polizeiliche Meldung in der Gemeinde \*\*\*\*\* sei am Dat. erfolgt.

Die Begründung der Behörde sowohl im Bericht gem. § 150 BAO als auch in der Berufungsvorentscheidung entspreche nicht der Ordnungsmäßigkeit, da die Schätzungsgrundlagen ausschließlich vom Dienstnehmer \*\*\* abgeleitet worden seien. Die Abrechnungsgrundlagen weiterer Dienstnehmer seien nicht dargestellt worden und seien für den Bf. somit nicht überprüfbar. Dies stelle eine Rechtswidrigkeit dar.

Sollte die Behörde zur Überzeugung gelangen, dass die wirtschaftliche Bedeutung trotzdem bei der Arbeitskräfteüberlassung liege und nicht im metallverarbeitenden Gewerbe, so wäre in diesem Fall der Dienstreisebegriff des Kollektivvertrages für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung heranzuziehen.

Nach dem Kollektivvertrag für Arbeitnehmer in der Arbeitskräfteüberlassung liege eine Dienstreise dann 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 werde, der mehr als 60 km vom Wohnort des Arbeitnehmers entfernt sei.

Der ordentliche Wohnsitz und der Lebensmittelpunkt unter anderem der oben angeführten Dienstnehmer habe sich an Wohnorten, deren Entfernung zum Einsatzort definitiv mehr als 120 km betragen habe, befunden. Laut Kollektivvertrag für Arbeitnehmer in der Arbeitskräfteüberlassung stünden daher den Dienstnehmern die steuerfreie Auszahlung der Tages- und Nächtigungsgelder jedenfalls zu.

Die Bf. sei bereits einer GPLA-Prüfung unterzogen worden (bis einschließlich 2002). Bei dieser Prüfung sei der angewendete Kollektivvertrag in keiner Weise zur Diskussion gestanden. An der wirtschaftlichen Bedeutung habe sich unter Berücksichtigung des abgeschlossenen Werkvertrages seit damals nichts geändert.

Ergänzend werde festgehalten, dass die Abrechnungen im Prüfungszeitraum auf Basis des Kollektivvertrages für eisen- und metallverarbeitende Gewerbe vom ehemaligen

Steuerberater erstellt worden seien. Sollte die Behörde den Nachweis erbringen können, dass dieser Kollektivvertrag nicht zur Anwendung kommen könne, liege jedenfalls ein Abrechnungsfehler des ehemaligen Steuerberaters vor. Die Geltendmachung einer Schadenersatzforderung sei somit unumgänglich.

### **Steuerfreie Zulagen (SEG)**

Für das Jahr 2005 sei eine pauschale Bemessungsgrundlage in Höhe von 11.743,09 Euro herangezogen worden. Die pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sei auch für die Jahre 2003 in Höhe von 11.047,38 Euro; 2004 in Höhe von 11.378,85 Euro für 2006 in Höhe von 12.055,73 Euro und für 2007 in Höhe von 14.561,40 Euro vorgenommen worden.

Entgegen der Darstellung in der Begründung sei für die Steuerfreiheit einer Schmutzzulage entscheidend, dass innerhalb eines Zeitraumes für den die Zulage gewährt werde, überwiegend eine außerordentliche Verschmutzung bewirkt werde. Der Kollektivvertrag für Arbeitnehmer im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe regle den Anspruch auf Schmutzzulagen. So seien im Jahr 2005 beispielsweise bei der Bf. Bezüge gem. § 68 EStG in Höhe von 30.260,61 Euro, darunter auch Schmutzzulagen abgabenfrei ausbezahlt worden.

Für die Darstellung der Bf. seien die Zulagen, welche den Mitarbeitern für die Tätigkeit im Zuge der Erbringung ihres Werkvertrages bei der Fa. Fa1 GmbH und bei der Fa. Fa3 für 2005 gebühren würden, erhoben worden. Der überwiegende Teil der Dienstnehmer sei bei diesen Auftraggebern beschäftigt gewesen. Das habe einen Anspruch an abgabenfreien Schmutzzulagen in Höhe von 4.573,56 Euro ergeben. Der Anspruch auf abgabenfreie Zulagen in der angeführten Höhe sei damit sehr wohl gegeben.

Die Bestätigungen der Auftraggeber über die Anspruchsvoraussetzungen auf die Auszahlung einer abgabenfreien Schmutzzulage für alle geleisteten Stunden seien beigelegt.

Auch für die Jahre 2003, 2004, 2006 und 2007 sei beim Anspruch auf abgabenfreie Schmutzzulagen die gleiche Vorgangsweise anzuwenden. Es sei daher davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für die abgabenfrei abgerechneten Zulagen auch für diese Jahre erfüllt seien.

Die vorgelegten Aufzeichnungen würden auch die Voraussetzungen nach den Bestimmungen des § 68 EStG erfüllen, auch für den Fall, dass die Behörde feststelle, dass es sich bei der Beschäftigung der Dienstnehmer um eine Überlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz handle.

### **Referenzzuschläge**

Die Bf. vertrete die Meinung, dass der auf Grund der geschlossenen Werkverträge (stellvertretend der mit der Fa. Fa1 GmbH geschlossene Werkvertrag als Beilage) und des Unternehmenszweckes des Bf. der Kollektivvertrag für eisen- und metallverarbeitende Gewerbe weiterhin zur Anwendung komme. Aus diesem Grund werde zusätzlich die Erhebung der Referenzzuschläge beeinsprucht.

Der Kollektivvertrag für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe sehe keinen Anspruch auf Referenzzuschläge vor. Mit den Mitarbeitern sei aus diesem Grunde ein Stundenlohn vereinbart worden, der für eine Montagetätigkeit eine angemessene Entlohnung darstelle und dem anzuwendenden Kollektivvertrag entspreche.

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

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.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Bf. mit Vorhalt vom 18. Dezember 2014 ersucht, die für den Beschwerdefall relevanten Werkverträge sowie eine Aufstellung, aus der für den Prüfungszeitraum 2003 bis 2007 hervorgeht, welche Dienstnehmer des Bf. in welchem Zeitraum bei welchen Unternehmen im Einsatz waren, vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 12. Februar 2012 teilte daraufhin der steuerliche Vertreter des Bf. mit, weder beim Bf. noch bei dessen steuerlichen Vertreter würden diesbezüglich Unterlagen aufliegen, da sämtliche Unterlagen des betroffenen Zeitraums vom Finanzamt im Zuge der Prüfung beschlagnahmt worden seien.

In weiterer Folge ergingen Ermittlungsaufträge im Sinne des § 269 Abs. 2 BAO, in denen das Finanzamt seitens des Bundesfinanzgerichts beauftragt wurde, Dienstnehmer des Bf. als Zeugen einzuvernehmen und anhand der im Zuge einer Hausdurchsuchung am 10. Juli 2007 durch die Finanzstrafbehörde beschlagnahmten Unterlagen für den Prüfungszeitraum zu erheben (unter Mitwirkung des Bf.), welche Dienstnehmer des Bf. in welchem Zeitraum bei welchen Unternehmen (Beschäftigterbetrieben) im Einsatz waren.

Das Finanzamt legte daraufhin die Niederschriften über die Einvernahmen von acht Dienstnehmern des Bf. vor und führte in der „Stellungnahme“ zum Ermittlungsauftrag vom aus:

*„In den beschlagnahmten Unterlagen wurden Stundenlisten vorgefunden. Diese Stundenlisten wurden von anderen Unternehmen als dem Bf. 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:*

- U1
- U2
- U3
- U4
- U5
- U6
- U7
- U8
- U9
- U10
- U11
- U12
- U13
- U14
- U15

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

*Sobald diese Entfernung nicht 120 km überschreitet, werden die an den jeweiligen DN laut Lohnzettel bisher gem. § 26 EStG 1988 nicht steuerbar belassenen Beträge als steuerpflichtig dargestellt.*

*Da auch für Wochenende Diäten bzw. Nächtigungsgelder bezahlt wurden, gem. KV Arbeitskräfteüberlasser, B) Punkt 12, 2. Satz die Anordnung für Wochen(end)ruhe nicht erfolgen kann (kein Durchzahlen an Wochenende) so, sind die dafür bezahlten Beträge ebenso steuerpflichtig zu stellen. Dies erfolgte insofern, als dass zwei Siebtel der Bezüge pflichtig belassen wurden.*

*Bei Dienstnehmern, die an verschiedene Beschäftigerunternehmen überlassen wurden, erfolgte die Aufteilung der Bezüge nach Kalendermonaten. Siehe dazu im Jahr 2003 die beiden Dienstnehmer DN6 und DN7 ( DN7 ) bzw. im Jahr 2007 den Dienstnehmer DN8 .*

*Konnten aus den Unterlagen keine Feststellungen dahingehend getroffen werden, bei welchem Beschäftigerunternehmen derjenige Arbeitnehmer in welchem Monat tatsächlich*

*beschäftigt war - siehe dazu Zeitraum 10-12/2004, so wurde dieser Zeitraum analog den restlichen Monaten im Jahr behandelt bzw. in Zusammenschau mit den Vor- und Nachjahren beurteilt.*

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

- Stundenlisten der Beschäftigterunternehmen
- Ausgangsrechnungen an Beschäftigterunternehmen
- 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.*

*[5 Excel-Tabellen]*

*Als Ergebnis dieser fünf Tabellen darf für diese Feststellung wie folgt festgehalten werden:*

*(€):*

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
BMGL	181.433,12	201.077,73	240.002,62	55.730,22	58.792,43
BMGL bisher	117.194,60	111.531,67	148.935,13	41.068,55	44.105,07
LSt	68.944,59	76.409,54	91.201,00	21.177,49	22.341,12
LSt bisher	44.533,97	42.381,99	56.595,40	15.606,03	16.759,92
DB	8.164,49	9.048,50	10.800,12	2.507,86	2.645,66
DB bisher	5.273,75	5.018,98	6.702,01	1.848,08	1.984,74
DZ	689,45	764,10	912,01	211,77	223,41
DZ bisher	445,27	423,87	536,20	147,84	158,78

*Es wird daher beantragt, dass die angefochtenen Bescheide dahingehend abgeändert werden, sodass:*

*1) die Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Beschwerdeführer als Arbeitgeber haften um folgende Beträge erhöht wird:*

2003	2004	2005	2006	2007
24.410,62	34.027,55	34.605,60	5.571,46	5.581,20

*und die damit zusammenhängenden Säumniszuschläge entsprechend angepasst werden.*

2) der bisher festgesetzte Dienstgeberbeitrag um folgende Beträge erhöht festgesetzt wird:

2003	2004	2005	2006	2007
2.890,74	4.029,52	4.098,11	659,78	660,92

und die damit zusammenhängenden Säumniszuschläge entsprechend angepasst werden.

3) der bisher festgesetzte Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um folgende Beträge erhöht festgesetzt wird:

2003	2004	2005	2006	2007
244,18	340,23	375,81	63,93	64,63

..."

Im Erörterungsgespräch vom 17. September 2015 hielt der Bf. an seinem bisherigen Vorbringen in der Berufung bzw. im Vorlageantrag fest. Insbesondere blieb er bei seiner Auffassung, dass es sich nicht um eine Arbeitskräfteüberlassung gehandelt habe, sondern um die Erfüllung von Werkverträgen, wie dies auch vorhergegangene Prüfungen festgestellt hätten. Zu Einzelheiten dieser Angelegenheit machte der Bf. keine Aussagen, weil er sich seinen Angaben zufolge an Details nicht mehr erinnern habe können, zumal er von Anfang 2013 bis Mai oder Juni 2015 im Krankenstand gewesen sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 16. Dezember 2015 brachte der Bf. zusammengefasst sinngemäß vor, er sei davon ausgegangen, dass in seinem Unternehmen der Kollektivvertrag für das Eisen- und Metallgewerbe anzuwenden sei, weil dies auch in Vorprüfungen nicht beanstandet worden sei. Reisekosten und Diäten habe er nach seinem pflichtgemäß erhobenen Informationstand abgerechnet und sich dabei darauf verlassen, was ihm seine Dienstnehmer zur Verfügung gestellt hätten. Bei der Abrechnung der Schmutzzulage habe er sich durch Einschätzungen der Beschäftigterbetriebe abgesichert und die Zulage in gleicher Weise wie die Beschäftigterbetriebe abgerechnet.

## **2.) Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bf. war für den hier maßgeblichen Prüfungszeitraum Inhaber einer Gewerbeberechtigung für das Schlosserhandwerk mit Standort in \*\*\*\*\*, Str0 . Die betrieblichen Einrichtungen des Einzelunternehmens befanden sich ebenfalls in \*\*\*\*\* . Für eine Ausübung der gewerblichen Tätigkeit der Überlassung von Arbeitskräften verfügte der Bf. über keine Gewerbeberechtigung. Im Prüfungszeitraum stellte er im Rahmen seines Unternehmens seine Dienstnehmer für diverse andere Unternehmen (nachfolgend: Beschäftigterbetriebe) größtenteils für Schweißarbeiten und gelegentlich auch für Montagearbeiten gegen einen bestimmten Stundensatz zur Verfügung. Die Arbeiten wurden vorwiegend mit Material und Werkzeugen der Beschäftigterbetriebe

erbracht und es wurden und keine dem Bf. zurechenbare Werke, sondern vielmehr Produkte, Dienstleistungen oder Zwischenergebnisse der Beschäftigterbetriebe hergestellt. Die jeweiligen Beschäftigterbetriebe übten auch die Fach- und Dienstaufsicht aus, teilten die Arbeit ein und bestimmten die Arbeitszeiten.

#### A) Reisekosten

Im Rahmen seiner Lohnverrechnung brachte der Bf. im Prüfungszeitraum den Kollektivvertrag für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe zur Anwendung. In einem dem Vorlageantrag vom 26. November 2010 beigelegten Werkvertrag (Rahmenvertrag) vom 18. Jänner 1999, abgeschlossen zwischen der \*\*\*GmbH (nachstehend Auftraggeber, AG, genannt) und dem Bf. (nachstehend Auftragnehmer, AN, genannt) heißt es:

##### *„I. Vertragsgegenstand*

*Der AG beauftragt den AN mit Beginn Jänner 1999 mit der Fertigung und Zusammenbau der verschiedensten Maschinenbaukomponenten in der internen Stahlbauabteilung des AG (Schweißerei nach Auftragsvergabe).*

##### *II. Mitarbeiter*

*Der AN kann sich bei der Erfüllung der einzelnen Werke sogenannter Erfüllungsgehilfen bedienen; er ist verantwortlich, dass Dienstnehmer ordentlich bei der Gebietskrankenkasse anzumelden sind bzw. freie Mitarbeiter über eine entsprechende Gewerbeberechtigung verfügen bzw. bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft gemeldet sind.*

##### *III. Zeit und Ort der Leistungserbringung*

*Auf Grund der Art der zu erstellenden Produkte ist es erforderlich, dass der AN die Leistungen direkt im Werk des AG durchführt. Der Zeitpunkt der zu erbringenden Dienstleistungen richtet sich nach den von der Firma „ Fa1 “ vorgegebenen Terminen und ist der AN verpflichtet, diese unbedingt einzuhalten.*

##### *IV. Honorar für die Arbeitsleistung*

*Der AN erhält für seine geleistete Arbeit einen einheitlichen Regiestundensatz, der jeweils jährlich im Vorhinein für das ganze Jahr festgelegt wird. Die Bezahlung erfolgt auf Grund der Rechnungslegung durch den AN für die angefallenen Stunden monatlich nach den vorgelegten Tagesaufzeichnungen.*

*Allfällige Barauslagen (Diäten, Nächtigungsgelder, Arbeitskleidung, etc.) für Dienstnehmer trägt zur Gänze der AN; Vorleistungen des AG hierfür sind gegen Übergabe des Belegs vom Bruttorechnungsbetrag abzuziehen.*

##### *Gewährleistung*

*Der AN leistet Gewähr für die ordentliche, zeitgemäße und sachgemäße Durchführung der Arbeiten und ist diesbezüglich der AG schad- und klaglos zu halten.*

*Der AN haftet für Schäden an bearbeiteten bzw. verarbeiteten Werkstücken. Hinsichtlich Schadenersatzansprüche ist die Haftung auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit eingeschränkt.*

## *VI. Auftragsdauer*

*Der Werkvertrag wird vorerst nur für 1999 abgeschlossen und verlängert sich jeweils für ein Jahr, sofern zwischen den Vertragsparteien Einigung über das Honorar und die allgemeine Zusammenarbeit besteht.*

## *VIII. Sonstige Bestimmungen*

*Festgestellt wird, dass das Vertragsverhältnis keinesfalls dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz unterliegt und somit Spezialbestimmungen dieses Gesetzes nicht anzuwenden sind.“*

Nach den Feststellungen der den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 umfassenden Lohnsteuerprüfung sowie den Ergebnissen der nach Ergehen von Ermittlungsaufträgen des Bundesfinanzgerichts durchgeführten Erhebungen der Abgabenbehörde waren im Prüfungszeitraum die Dienstnehmer des Bf. zur Arbeitsleistung an andere Unternehmen überlassen.

Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens behandelte der Bf. die seinen 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.

Den angeschlossenen Anlagen 1-5 ist zu entnehmen, welche Dienstnehmer des Bf. in welchem Zeitraum in welchen Beschäftigerbetrieben im Einsatz waren. In den genannten Anlagen sind zu den einzelnen Arbeitnehmern des Bf. folgende Angaben tabellarisch enthalten:

- Name, Geburtsdatum, Sozialversicherungsnummer des jeweiligen Dienstnehmers
- Wohnort des betreffenden Dienstnehmers laut Lohnkonto
- Name des Beschäftigerbetriebes
- Entfernung zwischen Wohnort laut Lohnkonto und Beschäftigerbetrieb
- Beschäftigungszeitraum
- Betrag der vom Bf. als nicht steuerbar behandelten und damit steuerfrei ausbezahlten Reisekosten
- Betrag der bei Anwendung der Bestimmungen des Abschnitts VIII des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung der Steuerpflicht unterliegenden Reisekosten

## **B) Schmutzzulage**

Weil das Finanzamt die den Dienstnehmern im Prüfungszeitraum ausbezahlte Schmutzzulage nicht als nach § 68 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei beurteilt hat, hat es dem Bf. gegenüber die Haftung für Lohnsteuer geltend gemacht. Der Bf. ist der Aufforderung der Abgabenbehörde (Vorhalt vom 13. November 2009), Art und Dauer der Tätigkeit seiner Dienstnehmer darzulegen, nicht nachgekommen.

## **III.) Rechtslage**

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen lauten:

#### § 4 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG)

##### Abs. 1

„Für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.“

##### Abs. 2

„Arbeitskräfteüberlassung liegt insbesondere auch vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

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

#### § 2 Abs. 13 Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994):

„Für in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallende Tätigkeiten, die ohne die erforderliche Gewerbeberechtigung ausgeübt werden, gelten die die Ausübung dieser Tätigkeit regelnden Vorschriften dieses Bundesgesetzes oder von auf Grund dieses Bundesgesetzes erlassenen Verordnungen sinngemäß. Normen der kollektiven Rechtsgestaltung, die für Arbeitsverhältnisse zu Arbeitgebern gelten, welche ihre Tätigkeiten auf Grund von Gewerbeberechtigungen ausüben, haben auch für Arbeitsverhältnisse zu jenen Arbeitgebern Geltung, welche diese Tätigkeiten ohne die erforderliche Gewerbeberechtigung ausüben.“

#### § 9 Arbeitsverfassungsgesetz (ArbVG)

##### Abs. 1

„Verfügt ein mehrfach kollektivvertragsangehöriger Arbeitgeber über zwei oder mehrere Betriebe, so findet auf die Arbeitnehmer der jeweilige dem Betrieb in fachlicher und örtlicher Beziehung entsprechende Kollektivvertrag Anwendung.“

##### Abs. 2

Die Regelung des Abs. 1 findet sinngemäß Anwendung, wenn es sich um Haupt- und Nebenbetriebe oder um organisatorisch und fachlich abgegrenzte Betriebsabteilungen handelt.

##### Abs. 3

Liegt eine organisatorische Trennung in Haupt- und Nebenbetriebe oder eine organisatorische Abgrenzung in Betriebsabteilungen nicht vor, so findet jener Kollektivvertrag Anwendung, welcher für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den

Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat; durch Betriebsvereinbarung kann festgestellt werden, welcher fachliche Wirtschaftsbereich für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat.

#### Abs. 4

Liegt weder eine organisatorische Trennung, eine organisatorische Abgrenzung noch die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung eines fachlichen Wirtschaftsbereiches im Sinne des Abs. 3 vor, so findet der Kollektivvertrag jenes fachlichen Wirtschaftsbereiches Anwendung, dessen Geltungsbereich unbeschadet der Verhältnisse im Betrieb die größere Anzahl von Arbeitnehmern erfasst.“

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 ...  
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 ...“

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 und 5 EStG 1988 sind unter anderem Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Als solche Zulagen sind 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 oder 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.

#### **IV.) Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen**

##### **A) Reisekosten**

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten, aus den Angaben und Vorbringen des Bf. sowie aus den Ergebnissen der im Auftrag des Bundesfinanzgerichts durchgeführten Erhebungen der Abgabenbehörde. Im finanzgerichtlichen Verfahren beauftragte das Bundesfinanzgericht gemäß § 269 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde, umfangreiche Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchzuführen. Diese Erhebungen umfassten die Einvernahmen von acht Dienstnehmern des Bf. als Zeugen sowie die Sichtung und Auswertung von Beweismitteln, welche im Zuge einer Hausdurchsuchung am 10. Juli 2007 durch die Finanzstraßbehörde beschlagnahmt worden waren.

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt nunmehr als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

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 Dienort (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 Dienort gilt der sich aus dem Kollektivvertrag ergebende Dienort.

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 ist umstritten, ob im Beschwerdefall der Kollektivvertrag für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung (KVAÜ) und dessen Regelungen im Abschnitt VIII für auswärtige Arbeiten anzuwenden sind.

Während das Finanzamt von einer (verdeckten) Arbeitskräfteüberlassung ausging, hielt der Bf. dem entgegen, dass keine Arbeitskräfteüberlassung vorliege, sondern ihm von den Auftraggebern erteilte Werkverträge erfüllt worden seien.

Nach § 4 Abs. 1 AÜG ist für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend. Arbeitskräfteüberlassung liegt nach Abs. 2 leg. cit. insbesondere auch vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

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

Der Gesetzgeber stellt mit der Verwendung des Wortes „oder“ klar, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt schon dann der einer Arbeitskräfteüberlassung ist, wenn auch nur eines der demonstrativ aufgezählten Tatbestandselemente zutrifft (vgl. OGH 25.8.2014, 8 ObA 7/14h; VwGH 19.5.2014, Ro 2014/09/0026; VwGH 3.10.2013, 2013/09/0042; VwGH 22.10.1996, 94/08/0178; VwGH 4.9.2006, 2005/09/0068). Diese Beurteilung ist unabhängig davon, ob die Vereinbarung zwischen dem Dienstgeber und seinem Auftraggeber zivilrechtlich als Werkvertrag einzustufen ist (zu dessen Erfüllung auch überlassene Arbeitskräfte eingesetzt werden können).

Die als Zeugen einvernommenen Dienstnehmer des Bf. gaben an, dass die Arbeiten (Schlosser- und Schweißarbeiten) vorwiegend mit Material und Werkzeugen der Beschäftigterbetriebe erbracht wurden und keine dem Bf. zurechenbare Werke, sondern vielmehr Produkte, Dienstleistungen oder Zwischenergebnisse der Beschäftigterbetriebe hergestellt wurden. Zudem übten die jeweiligen Beschäftigterbetriebe die Fach- und Dienstaufsicht aus, teilten die Arbeit ein und bestimmten die Arbeitszeiten.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Beweislage ist somit in den hier zu beurteilenden Fällen ist jeweils Arbeitskräfteüberlassung anzunehmen, da die Kriterien des § 4 Abs. 2 Z. 1 bis 3 AÜG verwirklicht sind.

Einer Gesamtbeurteilung des Sachverhalts im Sinn des § 4 Abs. 1 AÜG bedürfte es nur dann, wenn durch den Tatbestand nicht ohnehin bereits einer der gesetzlichen Vermutungsfälle nach § 4 Abs. 2 AÜG (in Verbindung mit dem Einleitungssatz dieser Bestimmung) zur Gänze erfüllt ist, sondern nur einzelne Elemente oder nicht in der Aufzählung enthaltende Umstände auf ein Leiharbeitsverhältnis hindeuten (vgl. OGH 25.8.2014, 8 ObA 7/14h; VwGH 3.10.2013, 2013/09/0042; VwGH 10.3.1998, 95/08/0345; VwGH 19.5.2014, Ro 2014/09/0026).

Unbestritten ist, dass der Bf. im Prüfungszeitraum über eine Gewerbeberechtigung für das Schlosserhandwerk verfügte, jedoch auch - wie oben dargestellt - im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung tätig war.

Betreibt ein Arbeitgeber neben einem Gewerbe, für das eine aufrechte Gewerbeberechtigung besteht, unbefugt ein anderes Gewerbe, fingiert § 2 Abs. 13 GewO 1994 die Geltung des für dieses Gewerbe geltenden Kollektivvertrages. Welcher Kollektivvertrag dann auf das konkrete Dienstverhältnis Anwendung zu finden hat, ist nach den Regeln des § 9 ArbVG zu ermitteln (OGH 14.5.1997, 9 ObA 131/97y).

Bei angenommener fachlicher und organisatorischer Abgrenzbarkeit allfälliger Betriebsabteilungen (Fachbereich Schlosserei und Fachbereich Arbeitskräfteüberlassung) des Bf. kommt eine Anwendung des Kollektivvertrages für Arbeiter im eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe für die zur Überlassung an Dritte verpflichteten Dienstnehmer nicht in Frage (§ 9 Abs. 2 ArbVG).

Von einem sogenannten Mischbetrieb ist dann zu sprechen, wenn zwar eine fachliche Abgrenzbarkeit zwischen dem Haupt- und Nebenbetrieb oder zwei Betriebsabteilungen, nicht jedoch eine in organisatorischer Hinsicht gegeben ist. In diesem Fall ist gemäß § 9 Abs. 3 ArbVG jener Kollektivvertrag anzuwenden, der für den fachlichen Wirtschaftsbereich gilt, der für den Betrieb die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung hat.

Für die „maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung“ im Sinn dieser Bestimmung kommt es darauf an, welcher Fachbereich dem Betrieb das „Gepräge“ gibt, welcher Fachbereich also für den Betrieb ausschlaggebend ist (vgl. z.B. OGH 29.4.2014, 9 ObA 40/14v).

Bei einer in diesem Zusammenhang anzustellenden Gesamtbetrachtung steht für den erkennenden Senat außer Zweifel, dass im hier maßgeblichen Zeitraum die Arbeitskräfteüberlassung dem Betrieb des Bf. das „Gepräge“ gab. Dies ergibt sich insbesondere auch daraus, dass nach den Angaben des Bf. in der mündlichen Verhandlung im Prüfungszeitraum lediglich sechs bis acht Dienstnehmer in betrieblichen Einrichtungen des Bf. tätig gewesen sind und selbst diese Dienstnehmer zwischendurch anderen Unternehmen zur Arbeitsleistung überlassen worden sind.

Das bedeutet für den Beschwerdefall, dass auch bei Annahme eines Mischbetriebes für die im Prüfbericht genannten und zur Arbeitsleistung an Dritte überlassenen Dienstnehmer des Bf. nach § 9 Abs. 3 ArbVG der KVAÜ anzuwenden ist.

Die Abgabenbehörde hat daher zu Recht die hier strittigen Reisebewegungen der Dienstnehmer des Bf. nach den Regelungen im Abschnitt VIII KVAÜ beurteilt.

Als Grundlage für die vom Bf. 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.

Da das Finanzamt in seinem Bericht zum Ermittlungsauftrag des Bundesfinanzgerichts die „Durchzahlerregelung“ nicht zur Anwendung brachte, war dies im finanzgerichtlichen Verfahren zu korrigieren.

Den beigeschlossenen Anlagen 1-5 ist zu entnehmen, bei welchen Dienstnehmern des Bf. die Voraussetzungen des Abschnitts VIII B) Punkt 12 KVAÜ, sohin das Vorliegen einer Überlassung in einen Betrieb, der mehr als 120 km vom Wohnort des Dienstnehmers entfernt ist, im Prüfungszeitraum nicht erfüllt waren. In diesen Fällen sind die an den jeweiligen Dienstnehmer laut Lohnzettel bisher gem. § 26 EStG 1988 als nicht steuerbar belassenen Beträge in den Anlagen als steuerpflichtig dargestellt. Die Tagesgelder wurden insofern als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt, als sie auf Zeiträume längerer Verweildauer an einem Ort nach Verstreichen einer kurzfristigen Anfangsphase von fünf Tagen entfielen.

In den Fällen einer Überlassung in einen Betrieb, der mehr als 120 km vom Wohnort des Dienstnehmers entfernt ist, wurden die im Rahmen der Bestimmungen des § 26 Z. 4 lit. b und c EStG 1988 iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 306/1997 ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder steuerfrei belassen. In den Anlagen angeführt sind auch die bereits in den Sachverhaltsannahmen (Punkt I.2.) angeführten weiteren Angaben als Grundlagen für die Nacherhebung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag jeweils bezogen auf die einzelnen Arbeitnehmer des Bf.

Insgesamt ergeben sich daraus folgende Bemessungsgrundlagen und Nacherhebungsbeträge (€):

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
BMGL	134.567,72	168.311,73	203.307,88	53.112,37	55.729,89
BMGL bisher	117.194,60	111.531,67	148.935,13	41.068,55	44.105,07
LSt	51.135,73	63.958,46	77.256,99	20.182,70	21.177,36
LSt bisher	44.533,97	42.381,99	56.595,40	15.606,03	16.759,92
DB	6.055,55	7.574,03	9.148,85	2.390,06	2.507,85
DB bisher	5.273,75	5.018,98	6.702,01	1.848,08	1.984,74
DZ	511,36	639,58	731,91	191,20	200,63
DZ bisher	445,27	423,87	536,20	147,84	158,78

Die vom Prüfer und in der Folge vom Finanzamt angenommene Schätzungsbefugnis lag im gegenständlich Beschwerdefall nicht vor. In Anbetracht der im Zuge

der Hausdurchsuchung bereits am 10. Juli 2007 durch die Finanzstrafbehörde beschlagnahmten Unterlagen wäre es für den Prüfer anlässlich der im Jahr 2009 durchgeführten Lohnsteuerprüfung möglich gewesen, die Besteuerungsgrundlagen anhand der beschlagnahmten Beweismittel zu ermitteln und zu berechnen.

Der Bf. wendet ein, auch für Dienstnehmer, die weniger als 120 km vom Wohnort eingesetzt worden seien, seien Diäten bezahlt worden, allerdings nur als Ausgleich für ihnen zustehendes Kilometergeld. Eine Nachrechnung dieser Diäten habe ergeben, dass diese Diäten und Nächtigungsgelder bei weitem das Kilometergeld unterschreiten würden, das dem jeweiligen Arbeitnehmer zugestanden wäre. Auch dahingehend seien die steuerrechtlichen Vorschriften genau beachtet worden; ebenso habe der Prüfer anlässlich der Vorprüfung an dieser Vorgangsweise der ersatzweisen Zahlung von Diäten für Kilometergelder nichts auszusetzen gehabt. Im Vertrauen auf die rechtmäßige Vorgangsweise, sei diese Vorgangsweise auch in den Jahren danach eingehalten und praktiziert worden.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Bestimmung des § 26 Z. 4 EStG 1988 keine Handhabe dafür bietet, den Rechtsgrund für die Auszahlung einzelner Lohnbestandteile abweichend vom erklärten Willen des Arbeitgebers in eine steuerlich günstigere Gestaltung umzudeuten. Würde z.B. ein Arbeitgeber anstelle getrennter Tages- und Nächtigungsgelder nur einheitliche Tagesgelder für jeden Dienstreitag gewähren, so wäre dieses Tagesgeld ebenfalls auf das gesetzlich zulässige Höchstausmaß zu kürzen und eine Herausrechnung solcher Komponenten unzulässig, die bei gesonderter Bezahlung als Nächtigungsgeld anzuerkennen gewesen wären (VwGH 28.9.1994, 91/13/0081, 0082).

Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (z.B. VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180).

Der Bf. kann sich daher nicht mit Erfolg darauf berufen, die Anwendung des Kollektivvertrags für das Eisen- und Metallgewerbe sei bei Vorprüfungen nicht beanstandet worden. Zudem hat der Bf. auch nicht dargetan, ob die von ihm ins Treffen geführten Vorprüfungen Sachverhalte vor oder nach Inkrafttreten des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung betroffen haben.

#### B) Schmutzzulage

Diese Begünstigung setzt u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die eine Verschmutzung im angeführten Ausmaß zwangsläufig bewirken. 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 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 3.5).

Den Bf. als Dienstgeber trifft diesbezüglich eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, die ihn dazu verhält, konkrete Behauptungen in diesem Sinne aufzustellen und dafür geeignete Beweisanbote zu machen.

Der Bf. legte Bestätigungen von zwei Beschäftigterbetrieben vor, wonach diese Unternehmen an ihre Arbeitnehmer eine Schmutzzulage lohnsteuer- bzw. sozialversicherungsfrei ausbezahlt hätten.

Auf Ersuchen, die Tätigkeit am Einsatzort und das Ausmaß der Verschmutzung der Person bzw. der Kleidung zu beschreiben, gaben die über Auftrag des Bundesfinanzgerichts als Zeugen einvernommenen Dienstnehmer des Bf. vor der Abgabenbehörde Folgendes an:

- Zeuge Z1 :  
„Ausschließlich Schweißertätigkeit, normaler Verschmutzungsgrad, der allgemeinen Tätigkeit als Schweißer entsprechend“
- Zeuge Z2 :  
„Schlosserarbeiten und Schweißungen, normale Schmutzarbeit“
- Zeuge Z3 :  
„Als Schweißer eingestellt, für die Fa. Fa5 Teile geschweißt“
- Zeuge Z4 :  
„Ich kann mich nicht mehr an das erinnern und kann auch nichts nachvollziehen.“
- Zeuge Z5 :  
„Ich war bei der Firma Fa1 Schweißer, musste aber auch putzen, schleifen, vorwärmen und richten. Zur Verschmutzung gebe ich an, dass es staubig durch das Schleifen war, abhängig vom zu bearbeitenden Werkstück. Verschmutzt wurde hauptsächlich die Kleidung und der Körper durch Schweiß und Schweißrauch.“
- Zeuge Z6 :  
„Ich habe bei allen Firmen Teile mit der Flex abgeschnitten und geschliffen, autogen brenngeschnitten, Elektroden-geschweißt und Schutzgas-geschweißt. Durchs Schweißen, Flexen und Arbeiten mit schwarzen Materialien war ich täglich sowohl am Körper durch den Staub und die Schweißdämpfe als auch an der Kleidung erheblich schmutzig. Ich brauchte jede Woche ca. zwei Arbeitsgarnituren.“

- Zeuge Z7 :

„Ich war Werkstättenleiter. Ich war für das Bestellwesen und andere Bürotätigkeiten zuständig. Musste aber auch selber schweißen. Durch das Schweißen und insbesondere das Schleifen von Aluteilen entstand erhebliche Verschmutzung durch den Feinstaub und erhebliche Rauchbelastung. Eine Reinigung des Körpers und der Kleidung war nach diesen Tätigkeiten unbedingt notwendig.“

- Zeuge Z8 :

„Ich habe in der Werkstatt Aluminium geschweißt. Bei der Firma Fa6 war ich Lagerarbeiter und bei der Firma Fa4 war ich Lackierer. Durch das Aluminiumschweißen bestand erhebliche Verschmutzung durch den Schleifstaub. Lüftungen wurden erst nach einem halben Jahr installiert. Sowohl die Kleidung als auch der Körper waren verschmutzt.“

Zur Frage, ob Aufzeichnungen über das zeitliche Ausmaß der verschmutzenden Tätigkeiten geführt wurden, konnten zwei der einvernommenen Personen keine Angaben machen, die übrigen Zeugen verneinten die Frage.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage der erheblichen Verschmutzung nicht allein anhand der Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Verschmutzung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten zu prüfen, ob sie überwiegend zu einer erheblichen Verschmutzung führen. Der Arbeitnehmer muss somit während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die die erhebliche Verschmutzung zwangsläufig bewirken (VwGH 30.1.1999, 90/13/0102).

Im gegenständlichen Fall ist entscheidend, dass der Bf. im bisherigen Verfahren weder ein konkretes Vorbringen erstattet hat, aus welchem sich ein Überwiegen der verschmutzenden Tätigkeiten ergibt, noch entsprechende, ein solches Überwiegen darlegende Aufzeichnungen vorgelegt hat. Weder in der Beschwerde oder im Vorlageantrag noch mit den vorgelegten Bestätigungen zweier Beschäftigterbetriebe wird aufgezeigt, dass Dienstnehmer des Beschwerdeführers überwiegend unter Umständen gearbeitet hätten, die die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung bewirkten. Zwar waren nach den Angaben der als Zeugen einvernommenen Personen Dienstnehmer des Bf. auch mit verschmutzenden Tätigkeiten betraut. Ob die Arbeitnehmer des Bf. während der gesamten Arbeitszeit überwiegend mit erheblich verschmutzenden Arbeiten betraut waren, brachten jedoch auch die durchgeführten Zeugeneinvernahmen nicht ans Licht.

Nach Würdigung der vorliegenden Beweise erachtet es der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts daher als nicht erwiesen, dass die von den Arbeitnehmern des Bf. zu verrichtenden Arbeiten überwiegend unter den in § 68 Abs. 5 EStG 1988 angeführten Umständen erfolgten. Der vom Bf. ausbezahlten Schmutzzulage ist daher die Steuerbefreiung zu versagen.

Soweit sich die Beschwerdeausführungen auf gesundheitsgefährdende Feinstaubemissionen beim Schweißen beziehen, ist darauf hinzuweisen, dass der Bf. im Prüfungszeitraum neben einer Erschwerniszulage auch eine Gefahrenzulage ausbezahlt hat, deren Steuerfreiheit auch die Abgabenbehörde nicht in Frage gestellt hat.

Insgesamt ergeben sich daraus folgende Bemessungsgrundlagen und Nacherhebungsbeträge an Lohnsteuer (€):

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
BMGL	12.274,93	12.643,17	13.047,88	7.031,66	6.698,27
BMGL bisher	11.047,38	11.378,85	11.743,09	6.328,62	6.028,49
LSt	4.664,47	4.804,40	4.958,19	2.672,03	2.545,34
LSt bisher	4.198,00	4.323,96	4.462,37	2.404,88	2.290,83

C) Hinsichtlich der im Vorlageantrag nicht mehr angefochtenen Beschwerdepunkte („freiwillige Abfertigung \*\*\* “ und „Sachbezug \*\* “ wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Juli 2010 verwiesen.

D) Betreffend Haftung zur Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z. 1 und 4 oder Abs. 3 leg. cit. vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Die Haftung wird durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht, wodurch Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu Gesamtschuldnern (Mitschuldnern zur ungeteilten Hand gem. § 891 ABGB) werden (§ 7 Abs. 1 BAO; vgl. VwGH 7.9.1990, 89/14/0298). Die Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings insofern beschränkt, als eine solche nur in den im § 83 Abs. 2 und 3 EStG 1988 aufgezählten Fällen erfolgen kann.

Hat der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet, so kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden (vgl. VwGH 13.9.1972, 2218/71).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz schließt auch die Berechtigung ein, den Bescheid erster Instanz zu Ungunsten des Bf. abzuändern

(„Verböserung“). Die Änderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht „Sache“ (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde war.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, wird bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung geltend gemacht wird, die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist.

Beim Haftungstatbestand des § 82 EStG 1988 umfasst die Änderungsbefugnis „selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen. Entscheidend ist lediglich, dass das Verwaltungsgericht den Arbeitgeber für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume wie zuvor das Finanzamt mit einem erstinstanzlichen Haftungsbescheid heranzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 279 Tz 12; VwGH 9.2.2004, 2004/13/0126).

Mit den bekämpften Haftungsbescheiden wurde der Bf. zur Haftung für Lohnsteuerschuldigkeiten für die im Prüfbericht genannten Zeiträume herangezogen. Der Begründung dieses Erkenntnisses sowie den beigeschlossenen Anlagen sind die Bemessungsgrundlagen sowie die daraus resultierenden Beträge an Lohnsteuer zu entnehmen.

E) Betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

§ 201 BAO idgF lautet:

„Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z. 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,  
(Anm.: Z. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann eine Festsetzung u.a. erfolgen, wenn in sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen (etwa im Zuge einer Außenprüfung).

Auf § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO gestützte Festsetzungen liegen stets im Ermessen, dies unabhängig davon, ob sie auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen können (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 201, Tz 37 und 38).

Im gegenständlichen Fall kamen erst im Rahmen der Lohnsteuerprüfung jene entscheidungserheblichen Tatsachen hervor, die im Bericht über die Außenprüfung vom 6. Juni 2009 festgehalten wurden. In den bekämpften Bescheiden wird zur Begründung auf den genannten Bericht verwiesen.

Da sich damit die Selbstberechnungen des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) als unrichtig erwiesen, konnte eine Festsetzung von DB und DZ für die in den angefochtenen Bescheiden bzw. im Prüfbericht genannten Zeiträume erfolgen. Es handelte sich dabei um eine Ermessensentscheidung.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, Tz 5).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Festsetzung nach § 201 BAO, die sich nach den Kriterien der Wiederaufnahme der Verfahren (§ 303 BAO) richtet, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 6 und die dort wiedergegebene Judikatur und Literatur).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz 7).

Da nicht erkennbar ist, welche berechtigten Interessen des Bf. der korrekten Festsetzung der genannten Abgaben entgegenstehen könnten, andererseits ein Interesse der Allgemeinheit an der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen besteht, erscheint die Festsetzung nicht unbillig. Im Hinblick darauf, dass die Festsetzung zu einer nicht unerheblichen Nachforderung an DB und DZ führt, stehen ihr auch nicht das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entgegen.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **V.) 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.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, dass der Bf. im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens sowohl die seinen überlassenen Arbeitnehmern pauschal gewährten Reisekosten zu Unrecht als nicht steuerbare (damit steuerfreie) Einnahmen behandelt als auch die im Prüfungszeitraum ausbezahlte Schmutzzulage zu Unrecht als nach § 68 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG 1988 steuerfrei beurteilt hat.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 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.

Linz , am 30. Dezember 2015