

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vom 8. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 8. Jänner 2010, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (samt Säumniszuschlag), Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlag) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

- (1) Haftung für Lohnsteuer 2005: € 110.067,17 (bisher: € 110.403,98)
- (2) Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2005: € 2.201,34 (Bemessungsgrundlage: € 110.067,00)
- (3) Dienstgeberbeitrag 2005: € 86.821,95 (Bemessungsgrundlage: € 1.929.376,63)
- (4) Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2005: € 258,44 (Bemessungsgrundlage: € 12.921,96)
- (5) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005: € 8.103,38 (Bemessungsgrundlage: € 1.929.376,63)
- (6) Haftung für Lohnsteuer 2006: € 101.255,35 (bisher: € 102.534,64)
- (7) Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2006: € 2.025,10 (Bemessungsgrundlage: € 101.255,00)
- (8) Dienstgeberbeitrag 2006: € 81.852,54 (Bemessungsgrundlage: € 1.818.945,31)
- (9) Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2006: € 237,76 (Bemessungsgrundlage: € 11.887,81)
- (10) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2006: € 7.639,57 (Bemessungsgrundlage: € 1.818.945,31)
- (11) Haftung für Lohnsteuer 2007: € 96.070,97 (bisher: € 96.834,59)
- (12) Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2007: € 1.921,42 (Bemessungsgrundlage: € 96.071,00)

- (13) Dienstgeberbeitrag 2007: € 84.339,26 (Bemessungsgrundlage: € 1.874.205,82)
- (14) Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2007: € 225,53 (Bemessungsgrundlage: € 11.276,50)
- (15) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007: € 7.871,66 (Bemessungsgrundlage: € 1.874.205,82)
- (16) Haftung für Lohnsteuer 2008: € 69.543,69 (bisher: € 70.245,55)
- (17) Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2008: € 1.390,88 (Bemessungsgrundlage: € 69.544,00)
- (18) Dienstgeberbeitrag 2008: € 83.494,50 (Bemessungsgrundlage: € 1.855.433,34)
- (19) Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2008: € 163,29 (Bemessungsgrundlage: € 8.164,60)
- (20) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008: € 7.792,82 (Bemessungsgrundlage: € 1.855.433,34)

Betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (samt Säumniszuschlag), Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlag) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2005, 2006 und 2007 ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) nicht zulässig.

Betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer (samt Säumniszuschlag), Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlag) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2008 ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der (vormaligen Berufungswerberin und nunmehrigen) Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) sind ua. auch ein Technisches Büro - Ingenieurbüro und die Arbeitskräfteüberlassung.

Die Bf. hat in den beschwerdegegenständlichen Kalenderjahren (2005-2008) in ihrem Unternehmen ca. 90 Arbeitnehmer beschäftigt. Von diesen 90 Arbeitnehmern hat sie ca. 70 Arbeitnehmer (technische Angestellte) anderen Firmen (längerfristig) überlassen, ca. 5 Arbeitnehmer (technische Angestellte) hat sie in ihrem eigenen Unternehmen beschäftigt und ca. 15 Arbeitnehmer hat sie in der Verwaltung beschäftigt.

Auf sämtliche der bei der Bf. beschäftigten Arbeitnehmer ist der "Kollektivvertrag für Angestellte im Handwerk und Gewerbe, in der Dienstleistung in Information und

Consulting" (in der Folge: KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes) anzuwenden, der in seinem § 10 eine Regelung betreffend Reiseaufwandsentschädigung enthält. Nach dieser Regelung liegt eine Dienstreise dann vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlässt. Hinsichtlich der Arbeitskräfteüberlasser sieht diese Regelung in Z 7. eine Sonderbestimmung vor, wonach eine Dienstreise dann vorliegt, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort verlässt, wobei als Dienstort - soweit nichts anderes bestimmt ist - der Standort des Beschäftigterbetriebes gilt.

In einer auf § 9 Abs. 3 ArbVG gestützten Betriebsvereinbarung vom 27. September 2004 wurde zwischen dem Betriebsrat und der Bf. festgehalten, dass die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung des Gesamtbetriebes im Bereich "Technisches Büro" liegt und dass daher (nur) die für diesen Bereich in Betracht kommenden kollektivvertraglichen Regelungen anzuwenden seien.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) - nun die Frage, ob die von der Bf. an ihre überlassenen Arbeitnehmer ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören (§ 26 Z 4 EStG 1988).

Das Finanzamt vertritt (zusammengefasst) die Auffassung, dass auf die überlassenen Arbeitskräfte § 10 Z 7. des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes anzuwenden ist und die Tätigkeit im Beschäftigterbetrieb daher keine Dienstreise darstellt. Die Bf. hingegen ist (zusammengefasst) der Auffassung, dass – da sie die oa. Betriebsvereinbarung abgeschlossen hat – auf die überlassenen Arbeitnehmer § 10 Z 7. des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes nicht anzuwenden ist und bei der Tätigkeit im Beschäftigterbetrieb daher eine Dienstreise vorliegt.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die in diesem Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen des **KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes** lauten wie folgt:

“§ 10 Reiseaufwandsentschädigung

1. Begriff der Dienstreise:

- a) Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlässt.
- b) Als Dienstort im Sinne dieser Bestimmung gilt außerhalb von Ort² ein Tätigkeitsgebiet im Umkreis von 12 Straßenkilometern von der Betriebsstätte als Mittelpunkt gerechnet, aber jedenfalls das Gemeindegebiet. Als Gemeindegebiet von Ort² gelten die Bezirke 1 bis 23.
- c) Die Dienstreise beginnt, wenn sie von der Betriebsstätte aus angetreten wird, mit dem Verlassen der Betriebsstätte. In allen anderen Fällen beginnt die Dienstreise mit dem reisenotwendigen Verlassen der Wohnung. Die Dienstreise endet mit der Rückkehr zur Betriebsstätte bzw. mit der reisenotwendigen Rückkehr in die Wohnung.

Der Arbeitgeber ordnet an, ob die Dienstreise von der Wohnung oder von der Betriebsstätte aus angetreten wird. Im Zweifel ist die Dienstreise von der Betriebsstätte aus anzutreten.

2. Reiseaufwandsentschädigung:

Bei Dienstreisen im Sinne der Ziff. 1 ist dem Angestellten der durch die Dienstreise verursachte Mehraufwand nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu entschädigen.

a) Für die Bestreitung des mit der Dienstreise verbundenen persönlichen Mehraufwandes für Verpflegung (Taggeld) und Unterkunft (Nächtigungsgeld) erhält der Angestellte für jeden vollen Kalendertag eine Reiseaufwandsentschädigung.

...

f) Nächtigungsgeld

Wenn die Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes – einschließlich Reisen – eine Nächtigung außer Haus erfordert, hat der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Nächtigungsgeld, wenn vom Arbeitgeber nicht in angemessener Weise die Nächtigung ermöglicht wird. Das Nächtigungsgeld gebührt in der Höhe von € 11,00.

...

7. Anstelle der Ziffern 1 bis 6 gilt für Betriebe, die der Berufsgruppe der Arbeitskräfteüberlasser im Allgemeinen Fachverband des Gewerbes angehören, folgendes:

a) Eine Dienstreise liegt vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlässt. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, gilt als Dienstort der Standort des Beschäftigetriebes.

...

“

Am **27. September 2004** wurde zwischen der Bf. und deren Betriebsrat eine **Betriebsvereinbarung** folgenden Inhaltes abgeschlossen:

“1) Gegenstand

Betriebsvereinbarung gem. § 9 Abs. 3 ArbVG

2) Geltungsbereich

Die Betriebsvereinbarung gilt

a) räumlich: für das Gebiet der Republik Österreich

b) fachlich: für alle Mitarbeiter der [Bf.]

c) persönlich: für alle dem Angestelltengesetz unterliegenden Dienstnehmer der unter dem fachlichen Geltungsbereich genannten Unternehmen. ...

3) Geltungsdauer

a) Die Betriebsvereinbarung tritt mit 1. Oktober 2004 in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

b) Diese Betriebsvereinbarung kann von den Parteien unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden.

4) Kollektivvertragliche Regelungen

1. Die [Bf.] verfügt über mehrere Gewerbeberechtigungen (Technisches Büro auf dem Fachgebiet für Maschinenbau und Schweißtechnik, Maschinen- und Fertigungstechniker,

Eisen- und Hartwarenhandel, Arbeitsvermittlung, Arbeitskräfteüberlassung) und ist auf Grund dieser mehrfachen Mitgliedschaften zu WK-Organisationseinheiten mehrfach Kollektivvertragsangehörig.

2. Festgehalten wird, dass eine organisatorisch-fachliche Trennung in Haupt- und Nebenbetrieb bzw. eine organisatorisch-fachliche Abgrenzung in Betriebsabteilungen nicht vorliegt.

3. Da auch eine maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung (Umsatz, Ertrag, Auftragsentwicklung, Anzahl der Beschäftigten etc.) im Sinne des § 9 Abs. 3 ArbVG nicht eindeutig festgestellt werden kann bzw. durch wechselnde Aufträge schwankt, kommen die Betriebspartner überein, diese Rechtsunsicherheit durch eine Festlegung in dieser Betriebsvereinbarung zu beseitigen.

4. Gemäß § 9 Abs. 3 letzter Halbsatz ArbVG wird klarstellend festgelegt, dass die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung für den Gesamtbetrieb im prägenden Wirtschaftsbereich „Technisches Büro“ liegt.

5. Es gelten daher die kollektivvertraglichen Regelungen für diesen Wirtschaftsbereich. Die anderen in Frage kommenden Regelungen (Handel, Arbeitskräfteüberlassung) gelten daher nicht.“

In der am **4. Jänner 2010** aufgenommenen **Niederschrift über die Schlussbesprechung** (§ 149 Abs. 1 BAO) hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt:

Die Bf. sei in den Bereichen „Technisches Büro“ und „Überlassung von Arbeitskräften“ tätig. Sowohl für den Bereich „Technisches Büro“ als auch „Überlassung von Angestellten“ sei der Kollektivvertrag „Angestellte im Handwerk und Gewerbe“ kurz KV allg. Gewerbe, anzuwenden. Obwohl die Anwendung dieses Kollektivvertrages unstrittig sei, sei eine Betriebsvereinbarung vorgelegt worden, die als maßgeblich wirtschaftlich bedeutsam den Bereich „Technisches Büro“ definiere. Gemessen an den Erlösen liege die maßgebende wirtschaftliche Bedeutung des Betriebes aber tatsächlich im Bereich Überlassung von Arbeitskräften. Im gegenständlichen Fall scheide die Anwendung des § 9 Abs. 3 ArbVG (Betriebsvereinbarung) aus, weil diese Bestimmung voraussetze, dass zumindest zwei anwendbare Kollektivverträge vorliegen würden. Es liege vielmehr nur ein Kollektivvertrag vor, der für den Überlassungsfall einige Spezialbestimmungen vorsehe, wie zum Beispiel die Reisekostenregelung. Dieser Bestimmungen zufolge liege eine Dienstreise vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlasse. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt sei, gelte als Dienstort der Standort des Beschäftigterbetriebes. Die Bf. zahle den überlassenen Mitarbeitern sowohl Tages- als auch Nächtigungsgelder steuer- und beitragsfrei aus, obwohl keine Dienstreise vorliege. Eine solche würde erst mit dem Verlassen des Beschäftigterbetriebes im dienstlichen Auftrag vorliegen. Ob derartige „echte“ Dienstreisen stattgefunden hätten, könne anhand der zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Die Bf. könne keinen geeigneten Beweis über das Vorliegen solcher Reisen erbringen, weshalb die gesamten Taggelder der überlassenen Dienstnehmer steuer- und beitragspflichtig gestellt worden seien. Gleiches gelte auch für die Nächtigungsgelder; dabei sei anzumerken, dass das EStG

die steuerfreie Behandlung von Nächtigungsgeldern nur dann als gerechtfertigt ansehe, wenn die auswärtige Nächtigung auch tatsächlich erfolgt sei, wobei ab einer Entfernung von 120 Kilometern zwischen Wohnung und Beschäftigungsort nicht geprüft werde, ob eine auswärtige Nächtigung tatsächlich stattgefunden habe. Bei geringeren Entfernungen sei das pauschale Nächtigungsgeld nur dann steuerfrei, wenn die tatsächliche auswärtige Nächtigung nachgewiesen werde. Für Mitarbeiter, deren Einsatzort weniger als 120 Kilometer vom Wohnort entfernt liege, seien die bezahlten Nächtigungsgelder jedenfalls auf Grund dieser Bestimmung steuer- und beitragspflichtig.

Dieser Niederschrift – so das Finanzamt in seinen weiteren Ausführungen – werde folgende Zusammenfassung entscheidender Argumente der Bf. beigefügt, weil diese ihrer Meinung nach vom Prüfungsorgan in der ggstdl. Niederschrift nicht ausreichend wiedergegeben worden seien:

1. Die [Bf.] verfüge über mehrere Gewerbeberechtigungen (Technisches Büro – Ingenieurbüro auf dem Fachgebiet für Maschinenbau und Schweißtechnik, Maschinen- und Fertigungstechniker, Eisen- und Hartwarenhandel, Arbeitsvermittlung, Arbeitskräfteüberlassung) und sei auf Grund dieser mehrfachen Mitgliedschaft zu WK-Organisationseinheiten mehrfach kollektivvertragsangehörig. Es handle sich eindeutig um einen Mischbetrieb.
2. Festgehalten werde, dass eine organisatorisch-fachliche Trennung in Haupt- und Nebenbetrieb bzw. eine organisatorisch-fachliche Abgrenzung in Betriebsabteilungen nicht vorliege und nicht möglich sei.
3. Die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung (Umsatz, Ertrag, Auftragsabwicklung, Anzahl der Beschäftigten, äußeres Erscheinungsbild, Wichtigkeit der Aufträge für den good-will des Unternehmens, Unternehmensentwicklung etc.) im Sinne des § 9 Abs. 3 ArbVG könne nicht eindeutig und zweifelsfrei festgestellt werden. Die Auftragslage wechsele ständig und schwanke zwischen den unterschiedlichen Wirtschaftsbereichen.
4. Die von der GPLA dargestellten Umsätze entsprächen nicht den Tatsachen. Dazu komme, dass für die Frage des wirtschaftlichen Überwiegens nicht allein auf Umsätze abgestellt werden könne.
5. Die Betriebspartner hätten daher von der im ArbVG eingeräumten Ermächtigung Gebrauch gemacht und die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Bereich „Technisches Büro – Ingenieurbüro“ festgestellt. Die komplette Firmenphilosophie sowie die Marktbearbeitung seien auf das Ingenieurbüro ausgelegt. Der überwiegende Arbeitsaufwand falle in diesem Bereich an, dies könne auch durch eine Vielzahl von Referenzen belegt werden (welche dem Prüfungsorgan auch vorgelegt worden seien).
6. Die Abgrenzungsregeln des Arbeitsverfassungsgesetzes würden auch (entweder unmittelbar oder analog) für den Fall gelten, dass innerhalb eines Kollektivvertrages für die einzelnen Betriebe/Betriebsabteilungen unterschiedliche Regelungskomplexe gelten würden (siehe auch LST-Richtlinien 739, 739a, 739b, 739c).
7. Die von der GPLA vertretene Auffassung, die Spezialbestimmungen des § 10 Z 7. Ang-KV würden auch „für den Überlassungsfall“ gelten sei unrichtig und könne weder durch den Wortlaut noch durch eine sinnvolle, systematische Interpretation gestützt

werden. Dabei werde übersehen, dass der Wortlaut des KV klar und eindeutig sei und durch die Wortfolge „Für Betriebe, die der Berufsgruppe der Arbeitskräfteüberlasser im Allgemeinen Fachverband des Gewerbes angehören“ eingeleitet werde.

8. Es sei daher nach den Abgrenzungsregeln der §§ 9 und 10 ArbVG vorrangig eine betriebsbezogene Abgrenzung vorzunehmen.

9. Jede andere Auslegung würde zu Ergebnissen führen, die bei wechselnder Beschäftigung die Anwendung jeweils unterschiedlicher KV-Regelungen nach sich ziehen würde. Dieses Ergebnis stehe aber der vom Arbeitsverfassungsgesetz angestrebten Tarifeinheit diametral entgegen:

In einem nicht abgegrenzten Betrieb (Betriebsabteilung) könnten auf die Arbeitsverhältnisse nicht 2 unterschiedliche Kollektivverträge oder kollektivvertragliche Normenkomplexe einwirken.

Zur Begründung der angefochtenen **Bescheide vom 8. Jänner 2010** hat das Finanzamt auf den (ebenfalls mit 8. Jänner 2010 datierten) Bericht verwiesen und darin Folgendes ausgeführt:

NÄCHTIGUNGSGELDER:

Lt. LSTRL RZ 739 stehe Nächtigungsgeld nur dann nicht steuerbar zu, wenn tatsächlich genächtigt werde. Der Umstand der Nächtigung sei grundsätzlich nachzuweisen. Bei Entfernungen von mindestens 120 Kilometern zwischen Einsatzort und Wohnort könne von einer Nächtigung ausgegangen werden. In diesen Fällen habe der Arbeitgeber nicht zu prüfen, ob der Arbeitnehmer tatsächlich genächtigt habe.

Bei einer Reihe von Mitarbeitern liege der kürzeste Weg zwischen Wohnung und Beschäftigterbetrieb teilweise deutlich unter 120 Kilometern, diesen Mitarbeitern seien aber pauschale Nächtigungsgelder ausbezahlt worden; die Bf. könne nicht nachweisen, dass auch tatsächlich genächtigt worden sei. Da der Gesetzgeber aber einen tatsächlichen Aufwand für eine Nächtigung außer Haus fordere, dieser aber nicht erbracht werden könne, seien die Nächtigungsgelder steuerpflichtig.

TAGGELDER:

Die Bf. übe sowohl Tätigkeiten im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung als auch im Bereich Technisches Büro – Ingenieurbüro aus, wofür sie auch über die jeweiligen Gewerbeberechtigungen verfüge. Es sei daher (unstrittig) der Kollektivvertrag für Angestellte im Handwerk und Gewerbe, in der Dienstleistung in Information und Consulting (kurz: KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes) anzuwenden. Dessen ungeachtet sei mit dem Betriebsrat eine Betriebsvereinbarung gemäß § 9 Abs. 3 ArbVG abgeschlossen worden, in der festgelegt worden sei, dass dem Bereich „Technisches Büro“ die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung für den Betrieb zukomme. Gemessen an den Erlösen liege tatsächlich die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung des Betriebes im Bereich der Überlassung von Arbeitskräften. Im vorliegenden Fall scheide die unmittelbare Anwendung des § 9 Abs. 3 ArbVG aus, weil diese Bestimmung voraussetze, dass mindestens zwei anwendbare Kollektivverträge vorliegen würden.

Der einzig anwendbare Kollektivvertrag enthalte jedoch einige Spezialbestimmungen, die nur für die Arbeitsverhältnisse der überlassenen Angestellten gelten würden.

§ 10 Z 2. lit. i des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes beschreibe die Ansprüche auf Reiseaufwandsentschädigung im Bereich Technisches Büro. § 10 Z 7. dieses Kollektivvertrages regle die Dienstreise für die Berufsgruppe der Arbeitskräfteüberlasser. Diese Bestimmung besage Folgendes: Eine Dienstreise liege vor, wenn der Angestellte zur Ausführung eines ihm erteilten Auftrages seinen Dienstort vorübergehend verlasse. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt sei, gelte als Dienstort der Standort des Beschäftigterbetriebes.

Die Bf. zahle für die Überlassung an Kunden den überlassenen Angestellten sowohl Tages- als auch Nächtigungsgelder steuerfrei aus, obwohl die Überlassung keine Dienstreise im Sinne des § 10 Z 7. des anwendbaren Kollektivvertrages darstelle. Nach dieser Bestimmung liege eine Dienstreise erst mit Verlassen des Beschäftigterbetriebes im dienstlichen Auftrag vor. Inwieweit derartige „echte“ Dienstreisen stattgefunden hätten, könne anhand der zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht nachvollzogen werden. Die Bf. könne derartige Dienstreisen nicht belegen bzw. nachweisen, weshalb die Tagesgelder der überlassenen Mitarbeiter zur Gänze nachversteuert worden seien.

Anzumerken ist, dass in dem (35 Seiten umfassenden) Bericht jeder einzelne Dienstnehmer gesondert – mit: Name, Sozialversicherungsnummer, Zeitraum der Hinzurechnung, Hinzurechnungsbetrag, darauf entfallende Lohnsteuer - erfasst worden ist. So wurde beispielsweise betreffend XY1 (Anführung der Sozialversicherungsnummer) für das Kalenderjahr 2005 ein Betrag in Höhe € 4.573,80 hinzugerechnet, die darauf entfallende Lohnsteuer beträgt € 1.753,14.

Diesen Ausführungen ist die Bf. in der **Berufung vom 8. Februar 2010** wie folgt entgegen getreten:

Nächtigungsgelder:

Bei sämtlichen im Bericht genannten Dienstnehmern sei das Nächtigungsgeld bezahlt worden, weil die tägliche Rückkehr an den ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zumutbar gewesen sei. Die Bf. sei daher der Auffassung, dass damit die Voraussetzungen für eine begünstigte Behandlung iSd § 26 Z 4 EStG 1988 vorliegen würden. Die Behörde beziehe sich auf die Lohnsteuerrichtlinien. Diese stellten lediglich einen Auslegungsbehef dar – über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten daraus nicht abgeleitet werden.

Es werde jedenfalls behauptet, dass sachliche Gründe nachweislich vorlägen, die in jedem Einzelfall belegten, dass die tägliche Rückkehr unzumutbar gewesen sei. Die Gründe würden in jedem Einzelfall dargelegt. Es werde um die Einräumung einer angemessenen Frist ersucht, damit diese Gründe (Arbeitszeiten, Entfernungen, Wegstrecken, Verkehrsverbindungen, Fahrpläne, allenfalls auch tatsächliche Nächtigungen) dargelegt und nachgewiesen werden könnten.

Taggelder:

Die im Bericht wiedergegebene Begründung habe sich nicht mit den von der Bf. bereits vorgebrachten Argumenten auseinander gesetzt. Im Hinblick auf die Komplexität

der Materie werde daher um die Einräumung einer angemessenen Frist zu näheren Ausführungen ersucht.

Die nach Auffassung der Bf. entscheidenden Argumente würden im Folgenden - kurz zusammengefasst - wie folgt wiedergegeben:

Wie bei mehrfacher Kollektivvertragsangehörigkeit des Arbeitgebers vorzugehen sei, ergäbe sich insbesondere aus dem § 9 ArbVG. Konkret stelle sich bei - wie auch im ggstdl. Fall vorliegenden - mehrfachen Gewerbeberechtigungen die Frage, welche kollektivvertraglichen Regelungen für die Arbeitsverhältnisse zur Anwendung kämen. Dem Argument des Finanzamtes, dass die Regelungen ohnehin in „einem Kollektivvertrag“ stünden und eine Kollision daher gar nicht vorliege, könne nicht gefolgt werden. Übersehen werde dabei, dass dieser Kollektivvertrag für verschiedene Gewerbe unterschiedliche Normenkomplexe vorsehe. Damit komme es zu den gleichen Kollisionsfragen wie bei Herausgabe unterschiedlicher KV-Regelungen in zwei getrennten Ausgaben. Nach Auffassung der Bf. sei daher auch im gegenständlichen Fall so vorzugehen, wie dies in den Regelungen der §§ 9, 10 ArbVG vorgesehen sei.

Bei der Bf. handle es sich um einen Mischbetrieb. Da die „maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung“ nicht eindeutig zu entscheiden gewesen sei, habe man sich zur gesetzlich vorgesehen Klärung entschlossen und die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Wirtschaftsbereich „Ingenieurbüro“ festgelegt.

Der (eindimensionalen) Auffassung des Finanzamtes, dass die „maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung“ (ausschließlich) nach den erzielten Erlösen zu beurteilen sei, könne nicht gefolgt werden, da der Gesetzgeber diesfalls (einzig) diesen Anknüpfungspunkt als Abgrenzungskriterium normiert hätte.

Mit **Schriftsatz vom 24. Februar 2010** hat das Finanzamt an die Bf. ein „Ersuchen um Ergänzung“ folgenden Inhaltes gerichtet:

Hinsichtlich der Nachversteuerung der Tages- und Nächtigungsgelder sei in der Berufung die Vorlage von Beweismitteln angeboten worden, die die Steuerfreiheit rechtfertigen sollten.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass die betroffenen Dienstnehmer an Kunden zur Dienstleistung überlassen worden seien. Nach dem KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes liege eine Dienstreise bei Verlassen des Dienstortes vor. Im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung gelte der Beschäftigterbetrieb als Dienstort. Somit wäre im Einzelfall nachzuweisen, dass derartige Dienstreisen durchgeführt worden seien. Im Zuge der Prüfung sei Herr XY2 wiederholt auf diesen Umstand hingewiesen worden; bisher sei firmenseits wiederholt vorgebracht worden, dass diese Nachweise nicht erbracht werden könnten.

Es werde daher ersucht, die in der Berufung angekündigten Beweismittel nachzureichen.

In ihrem **Schriftsatz vom 21. Mai 2010** hat die ihre bisherigen Berufungsausführungen daher (noch) wie folgt ergänzt:

1. Allgemeine Einwände

Die Höhe der nachverrechneten Gesamtbeträge sei nicht nachvollziehbar. Die Prüferin habe offensichtlich sämtliche im Prüfungszeitraum ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder zusammengerechnet und sei dabei (offensichtlich) davon ausgegangen, dass – mit Ausnahme der Verwaltungsmitarbeiter/innen – alle (anderen) Angestellten überlassen worden seien. Nur beispielsweise sei erwähnt, dass Herr XY3 (Vertreter), der laufend Kunden im In- und Ausland aufgesucht habe, auch als überlassene Arbeitskraft beurteilt worden sei. Für die Bf. sei nicht nachvollziehbar, nach welchen Kriterien diese Auswahl vorgenommen worden sei und sie sei daher auch nicht in der Lage, zu allen einzelnen Nachverrechnungen Stellung zu nehmen.

Nach Auffassung der Bf. sei es mit rechtsstaatlichen Prinzipien und mit den Grundsätzen des Verfahrensrechts unvereinbar, einem abfuhrpflichtigen Arbeitgeber pauschale Beträge in nicht unbeträchtlicher Höhe vorzuschreiben und ihn anschließend gleichsam einzuladen, entsprechende Gegenbeweise zu erbringen, wenn ihm etwas nicht passe. In diesem Zusammenhang werde auf die amtswegige Verpflichtung zur Erhebung des maßgeblichen Sachverhaltes hingewiesen und es werde betont, dass die Bf. ihrer Verpflichtung zur Mithilfe durch vollständige Vorlage sämtlicher Unterlagen voll und ganz nachkommen werde. Die Bf. sei im bisherigen Prüfungsverfahren ihrer Mitwirkungspflicht bereits nachgekommen, habe aber feststellen müssen, dass seitens des Prüfungsorgans überhaupt keine Bereitschaft bestanden habe, auf die Argumente der Bf. einzugehen. Insbesondere sei die Tatsache, dass es sich bei der Bf. um ein Ingenieurbüro handle, vom Prüfungsorgan negiert worden.

Die Bf. verfüge - soweit für den ggstdl. Rechtsstreit von Relevanz - ua. auch über die Gewerbeberechtigungen für Technisches Büro und für die Überlassung von Arbeitskräften.

2. Anwendung des § 9 ArbVG

Im ggstdl. Fall liege weder eine organisatorische Trennung in Haupt- und Nebenbetriebe, noch eine organisatorische Abgrenzung in Betriebsabteilungen vor. Der Betrieb der Bf. sei daher als einheitlicher Mischbetrieb im Sinne des § 9 Abs. 3 ArbVG zu qualifizieren. Liege aber ein Mischbetrieb vor, so könne nur ein einziger Kollektivvertrag gelten. Bei der Frage, welcher Kollektivvertrag dies sei, komme es auf die "maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung" an (§ 9 ArbVG). Dieser Begriff werde im ArbVG nicht näher umschrieben. Lehre und Rechtsprechung würden hier auf die Verkehrsauffassung verweisen. Das bedeute, dass es im Sinne einer "gewichteten Gesamtbetrachtung" auf eine Zusammenschau von Umsatz, Ertrag, Zahl der Beschäftigten, äußeres Erscheinungsbild undgl. ankomme. Diese gewichtete Zusammenschau führe im ggstdl. Fall (Anmerkung des BFG: aus den von der Bf. im Schriftsatz näher ausgeführten Gründen) zu dem Ergebnis, dass sich die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung in Richtung Ingenieurbüro verlagere. Um aber Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen, sei von der in § 9 Abs. 3 ArbVG gebotenen Möglichkeit einer zweifelsfreien Feststellung durch die Betriebsvereinbarung Gebrauch gemacht worden, welche die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung im Bereich Ingenieurbüro festgelegt habe. Dieser Betriebsvereinbarung komme auch rechtsgestaltender Charakter zu und binde daher auch die Behörde. Daher würden für den gesamten Betrieb und für alle angestellten Arbeitnehmer die Regelungen des "Rahmenk

ollektivvertrages für Angestellte im Handwerk und Gewerbe, in der Dienstleistung in Information und Consulting" gelten, und zwar jene für "Technische Büros, Ingenieurbüros" und nicht jene für "Überlasserbetriebe".

3. Direkte bzw. analoge Anwendung des § 9 ArbVG

Die belangte Behörde vertrete dazu die Auffassung, dass nur ein (einziger) Kollektivvertrag anzuwenden sei, dass somit keine Kollision kollektivvertraglicher Regelungen vorliege und dem Anwendungsbereich des § 9 ArbVG daher der Boden entzogen sei. Dem halte die Bf. entgegen, dass es sich ihrer Auffassung nach um zwei unterschiedliche Kollektivverträge handle, die nur in einem "Bücherl" zusammengefasst herausgegeben werden. Das aber bedeute, dass § 9 ArbVG unmittelbar zur Anwendung komme, mit den bereits dargelegten Schlussfolgerungen.

Aber selbst wenn man die Auffassung des Finanzamtes, dass hier nur ein (einziger) Kollektivvertrag vorliege, teilen würde, komme man zu keinem anderen Ergebnis.

Ausgehend von dieser Annahme - ein einziger Kollektivvertrag mit unterschiedlichen Normenkomplexen für verschiedene Fachbereiche - würde dies - vor dem Hintergrund des vom Arbeitsverfassungsgesetz verfolgten Konzepts der Tarifeinheit - wiederum zu der Frage führen, wie in so einem Fall vorzugehen sei. Eine analoge Anwendung der Abgrenzungsregeln des Arbeitsverfassungsgesetzes dränge sich in so einem Fall geradezu auf.

Im Ergebnis mache es daher keinen Unterschied, ob zwei Kollektivverträge miteinander kollidieren oder unterschiedliche Normenkomplexe in einem (einzigen) Kollektivvertrag.

Zusammenfassung: im gegenständlichen liege (unstrittig) ein Mischbetrieb vor, so dass unter direkter oder unter analoger Anwendung der Kollisionsregeln des ArbVG vorzugehen sei. Dies führe im gegenständlichen Fall - unabhängig davon, dass es sich um Einsätze im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung gehandelt habe – zur unmittelbaren Anwendung der Regelungen der Absätze 1 bis 6 des § 10 KV Gewerbe (Reiseaufwandsentschädigungen). Die abgabenrechtliche Beurteilung der bezahlten Tages- und Nächtigungsgelder habe sich daher danach zu orientieren und im Hinblick auf das Vorliegen einer lohngestaltenden Vorschrift nach den Vorschriften des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 zu erfolgen. Daraus ergäbe sich die Steuerfreiheit der ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder.

4. Nächtigung

Nach dem richtungsweisenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei die Tatsache der Nächtigung nachzuweisen – auch die Lohnsteuerrichtlinien würden diese Auffassung bestätigen. Allerdings ergäbe sich weder aus den Richtlinien noch aus dem Erkenntnis irgendein Hinweis, dass dieser Nachweis ausschließlich durch Belege erbracht werden könne. Die Begründung des Finanzamtes sei daher nicht ausreichend, zumal sich dieses ausschließlich auf fehlende Belege stütze. Als Beweismittel würden wohl auch alle anderen in § 166ff BAO genannten Beweismittel gelten. Vorgebracht werde ausdrücklich, dass bei sämtlichen im Bericht genannten Dienstnehmern in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen auf Grund des weit entfernten Einsatzes und der ungünstigen Verkehrsverbindungen die tägliche Rückkehr an den ständigen

Wohnort (Familienwohnsitz) nicht habe zugemutet werden können. Seitens der Bf. sei die öffentliche Verkehrsverbindung geprüft, die Wegzeiten vom Wohnort zur Arbeitsstätte und zurück errechnet, zu den jeweiligen Arbeitszeiten in Beziehung gesetzt und dann die Dauer berechnet worden. Die Aufstellung dieser Wegzeiten liege für jede Arbeitsstätte und für jede(n) Mitarbeiter(in) vor. Daraus ergäbe sich zweifelsfrei die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr.

Die Bf. behalte sich die Namhaftmachung von Zeugen vor. Diese Zeugenaussagen würden ergeben, dass die Mitarbeiter(innen) auch tatsächlich auswärts genächtigt hätten und dass dabei ein Aufwand entstanden sei, der pauschal abgegolten worden sei.

Aber selbst wenn man – aus welchen Gründen auch immer – die bezahlten Nächtigungsgelder abgabepflichtig sehen wollte, weil die tatsächliche Nächtigung und ein entsprechender Aufwand nicht nachgewiesen werde – so sei zu berücksichtigen, dass nach § 10 Z 2 lit. f des anzuwendenden KV Gewerbe Nächtigungsgelder zustünden, wenn die Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes eine Nächtigung außer Haus erfordere. Das kollektivvertraglich zustehende Nächtigungsgeld betrage in diesem Fall € 11,00. Nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen sei daher weder die Tatsache einer Nächtigung, noch der Nachweis eines Aufwandes anspruchsbegründend. Dieser Anspruch auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift müsste daher unabhängig von den zum gesetzlichen Dienstreisebegriff entwickelten Voraussetzungen in jedem Fall abgabefrei bleiben. Das Finanzamt wäre daher (bei Richtigkeit ihres Standpunktes) nur berechtigt gewesen, die Differenz von € 4,00 abgabepflichtig vorzuschreiben.

Die Bf. habe ihre gesamte Kalkulation auf diese Aufwandsentschädigungen abgestellt, die bisher von den prüfenden Organen nie beanstandet worden seien. Unter diesem Blickwinkel erscheine es daher selbstverständlich, dass die bisherige Praxis beibehalten und von den Mitarbeiter(innen) keine Belege oder sonstige Nächtigungsnachweise verlangt worden seien. Das Vorgehen der Prüfungsorgane, von dieser bisherigen Prüfpraxis abzugehen, verstoße nach Auffassung der Bf. gegen „Treu und Glauben“.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2010** hat das Finanzamt hinsichtlich zweier (nicht überlassener) Dienstnehmer von einer Nachversteuerung der Reisekostenersätze Abstand genommen. Darüber hinaus ist das Finanzamt der Auffassung der Bf. nicht gefolgt und hat dies wie folgt begründet:

Im Zuge der den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegenden Prüfung seien Tages- und Nächtigungsgelder nachversteuert worden, weil die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung in der Arbeitskräfteüberlassung liege und nach dem maßgeblichen Kollektivvertrag (KV für Angestellte des allgemeinen Gewerbes) die Tätigkeit im Beschäftigterbetrieb keine Dienstreise darstelle. Die Bf. hingegen sei der Auffassung, dass hier zwei unterschiedliche Kollektivverträge vorlägen, die nur in einem „Bücherl“ zusammengefasst seien, somit eine Kollision von Kollektivverträgen vorliege, die die Möglichkeit einer Betriebsvereinbarung nach sich ziehe. Von dieser Möglichkeit habe die Bf. Gebrauch gemacht und mit Betriebsvereinbarung vom 27.09.2004 die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung des Gesamtbetriebes im Bereich „Technisches Büro“ festgelegt.

Das Finanzamt gehe aus folgenden Gründen davon aus, dass im ggstdl. Fall eine Arbeitskräfteüberlassung vorliege: die mit sämtlichen Dienstnehmern abgeschlossenen Anstellungsvereinbarungen enthielten die Zustimmung zur Arbeitskräfteüberlassung; es seien Entsendungsmittelungen gemäß § 12 Abs. 1 AÜG vorhanden; die Erlöse aus der Arbeitskräfteüberlassung würden weit über jenen des Technischen Büros liegen (in den ggstdl. Kalenderjahren: Erlöse aus der Arbeitskräfteüberlassung ca. € 2,4 Millionen pro Kalenderjahr, Erlöse aus dem technischen Büro ca. € 100.000,00 pro Kalenderjahr); die weitaus überwiegende Anzahl der Dienstnehmer sei im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung tätig (in den ggstdl. Kalenderjahren: ca. 80% der Dienstnehmer); die Bf. präsentiere sich nach außen hin selbst als Arbeitskräfteüberlasserin (firmeneigene Homepage; Zeitungsartikel); Niederschrift der zuständigen Bezirkshauptmannschaft vom 09.09.2005 über eine Betriebskontrolle gemäß § 20 AÜG.

Zum Prüfungsverfahren: die Darstellung der Bf., dass sie ihrer Mitwirkungsverpflichtung ausreichend nachgekommen sei, könne nicht geteilt werden. Es habe eine ganze Reihe von Besprechungen (sowohl im Unternehmen der Bf. als auch im Finanzamt) gegeben, wo immer wieder die Vorlage von Reise- und Fahrtaufzeichnungen der Dienstnehmer abverlangt worden seien. Diese hätten bis dato nicht vorgelegt werden können. Die Betriebsvereinbarung sei erst im Zuge einer Besprechung am 21.06.2009 übergeben worden (Prüfungsbeginn sei der 17.03.2009 gewesen). Zusammen mit der nachgereichten Berufungsbegründung (21.05.2010) sei die Betriebsvereinbarung neuerlich vorgelegt worden, unterscheide sich aber sowohl im Format (Seitenumbruch; Firmenstempel fehle) als auch inhaltlich (5. Punkt) von der ursprünglich vorgelegten Version. Die Abgabenbehörde sehe es daher als erwiesen an, dass ihr manipulierte Unterlagen vorgelegt worden seien, damit eine unerwünschte steuerliche Folge nicht eintreten könne. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung werde diese zweifelhafte Betriebsvereinbarung mit der willkürlichen, dem § 9 Abs. 3 AVRAG (gemeint wohl: ArbVG) zuwiderlaufenden Feststellung daher nicht anerkannt.

Zusammenfassung: im ggstdl. Fall liege zweifelsfrei ein Mischbetrieb vor, sodass unter Anwendung der Kollisionsregeln des § 9 ArbVG vorzugehen sei. Das bedeute, dass die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung des Betriebes über den anzuwendenden Kollektivvertrag entscheide. Aufgrund der erzielten Umsatzerlöse, des Personaleinsatzes und des Medienauftrittes der Bf. habe die Abgabenbehörde aufgezeigt, dass zweifelsfrei eine Arbeitskräfteüberlassung im Angestelltenbereich vorliege und somit die Sonderbestimmungen zur Arbeitskräfteüberlassung im KV für Angestellte des allgemeinen Gewerbes anzuwenden seien. Daraus ergäbe sich die Steuerpflicht für die ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder, da sich die Mitarbeiter nicht auf Dienstreisen befänden, wenn diese lediglich an den Beschäftigterbetrieb überlassen seien und sich im Beschäftigterbetrieb aufhielten. Eine Dienstreise würde erst mit dem Verlassen des Beschäftigterbetriebes vorliegen. Das Vorliegen derartiger Reisebewegungen habe von der Bf. nicht nachgewiesen werden können.

Zur Nachversteuerung der Nächtigungsgelder: Nächtigungsgelder seien nur dann steuerfrei, wenn anlässlich einer Dienstreise auch tatsächlich genächtigt worden sei. Der

Umstand der Nächtigung sei nachzuweisen (vgl. LStRL Rz 739). In der Berufung werde behauptet, dass jene Dienstnehmer, bei denen die Nächtigungsgelder nachversteuert worden seien, tatsächlich auswärts genächtigt hätten und dass Zeugen dies bestätigen könnten. Dass diese Behauptung nicht zutreffend sei, verdeutliche eine im Personalakt des Herrn XY4 aufliegende e-mail, in der dieser als Begründung für die Auflösung seines Dienstverhältnisses die langen Fahrzeiten anführe (fünf Jahre hindurch täglich 160 km auf Bundesstraßen und Autobahnen, mindestens eine Stunde Hinfahrt zur Arbeit und eine Stunde Rückfahrt). Weiters sei festgestellt worden, dass einige Dienstnehmer, bei denen Nächtigungsgelder nachversteuert worden seien, am Einsatzort bzw. in dessen Nähe einen Wohnsitz behördlich gemeldet hätten, sodass die Strecke Wohnung – Einsatzort deutlich unter 120 Kilometern liege.

Diesen Ausführungen ist die Bf. in ihrem **Vorlageantrag vom 27. September 2010** wie folgt entgegen getreten:

Einleitende Bemerkungen: Die Ermittlungen der Behörde seien einseitig verlaufen.

Sie seien nicht von Objektivität und dem Willen zur Wahrheitsfindungen, sondern vom Wunsch, die Steuerpflicht der Reiseaufwandsentschädigungen zu begründen, getragen gewesen.

Kollision von Kollektivverträgen: Zur Unterstützung der von der Bf. vertretenen Rechtsansicht, dass ggstdl. eine Kollision kollektivvertraglicher Normenkomplexe vorliege, die nach den Abgrenzungsregeln der §§ 9, 10 ArbVG zu lösen sei, werde auf die im Akt befindlichen Stellungnahmen der WK Niederösterreich und des XY5 verwiesen.

Dienstverträge und Einsatzmitteilungen: Die Bf. habe im gesamten Verfahren nie in Abrede gestellt, dass sie auch die Arbeitskräfteüberlassung betreibe. Mit dem Verweis auf die diesbezüglichen Klauseln in den Dienstverträgen (Zustimmung zur Überlassung) bzw. auf die Entsendungsmitteilung nach § 12 Abs. 1 AÜG könne daher zur Klärung der strittigen Rechtsfrage nichts gewonnen werden.

Zur Abgrenzung der Arbeitskräfteüberlassung: Die Behörde habe zwar zu Recht auf die Abgrenzungskriterien des § 4 AÜG verwiesen – „wahrer wirtschaftlicher Gehalt“ –, in der Folge aber die Einsätze der Mitarbeiter nicht danach, sondern ausschließlich nach formalen Kriterien wie Umsatz und Anzahl der eingesetzten Mitarbeiter, beurteilt.

Umsätze und Mitarbeitereinsatz: Die in der Bescheidbegründung dargestellten

Umsatzverhältnisse seien unrichtig. Diese Zahlen erklärten sich durch

Abrechnungsmodalitäten, weil alle Aufträge, die in Leistungsstunden abgerechnet worden seien, also auch die Regiestundenleistungen im Rahmen von Werkaufträgen, den Erlösen aus der Personalbereitstellung zugerechnet worden seien. Daraus ergäben sich beispielsweise für das Kalenderjahr 2005 Erlöse aus dem Bereich Technisches Büro in Höhe von € 923.567,66, für das Kalenderjahr 2006 in Höhe von € 1.026.959,79 und für das Kalenderjahr 2007 in Höhe von € 1.020.653,19. Auch die in der Bescheidbegründung dargestellte Zuordnung der Mitarbeiter sei für die Bf. nicht nachvollziehbar, weil daraus nicht hervorgehe, nach welchen Kriterien diese Zuordnung vorgenommen worden sei.

Überdies seien die Mitarbeiter in der Verwaltung und in der Geschäftsführung zu 80% dem

Ingenieurbüro zurechenbar. Hinzu komme, dass in die Überlegungen nicht nur die Erlöse sondern auch die Aufwandsseite miteinbezogen werden müsste.

Firmenauftritt: Die Bf. habe nie bestritten, dass sie auch Arbeitskräfteüberlassung betreibe und diesen Wirtschaftszweig auch bewerbe. Der Hinweis in der Berufungsvorentscheidung sei daher aus der Sicht der Bf. unverständlich. Hingewiesen werde aber, dass die Abgabenbehörde nur auf zwei von ca. 100 Presseberichten verweise. Alle übrigen Pressemeldungen und Firmenauftritte würden sich im weitesten Sinn auf die Technik beziehen und seien von der Abgabenbehörde nicht einmal erwähnt worden.

Zur „maßgeblichen wirtschaftlichen Bedeutung“: Das Gesetz selbst erläutere diesen Begriff nicht. In der (von der Bf. ausführlich dargelegten) Literatur (und in den Erläuternden Bemerkungen zur RV) werde die Meinung vertreten, dass es dabei auf die Frage ankomme, welcher Bereich einem Betrieb das Gepräge gebe. Diese Frage sei aber nicht nach Umsätzen oder Anzahl der eingesetzten Mitarbeiter zu beurteilen, vielmehr sei eine "gewichtete Gesamtbetrachtung" vorzunehmen.

Das Unternehmen der Bf. sei als Technisches Büro gegründet worden und trete mittlerweile als internationaler Technologieführer insbesondere im Bereich Umwelttechnik, wo auch Patente entwickelt worden seien, am Markt (innerhalb und auch außerhalb der EU) auf. Die in diesem Bereich (Technisches Büro) erworbene fachliche Kompetenz gebe dem Betrieb das Gepräge. Die - unstrittig bestehende - Entwicklung im Bereich der Arbeitskräfteüberlassung wäre ohne den Bereich Ingenieurbüro überhaupt nicht denkbar, schließlich würden ja nur hoch qualifizierte Angestellte überlassen. Die Arbeitskräfteüberlassung sei aber nur ein dem Ingenieurbüro angehängtes, erfolgreiches Nebenprodukt. Diese Sichtweise sei bei sämtlichen bisherigen Prüfungen offensichtlich auch so gesehen worden.

Betriebsvereinbarung: Während die Abgabenbehörde in der Begründung der erstinstanzlichen Bescheide auf die Betriebsvereinbarung noch Bezug genommen habe, wolle sie diese nicht mehr anerkennen und versuche offensichtlich, der Bf. einen Missbrauch oder eine Fälschung zu unterstellen. Den Beweis dafür vermeine die Abgabenbehörde darin zu finden, dass die Gewerbebehörde in ihrem Protokoll die Betriebsvereinbarung nicht erwähnt habe, dass die Betriebsvereinbarung dem Prüfungsorgan nicht gleich vorgelegt worden sei und dass textlich unterschiedliche Versionen noch dazu in anderen Formaten vorlägen. Die Bf. könne diese Vorhaltungen jedoch entkräften. Der Hintergrund für den Abschluss der Betriebsvereinbarung - unterschiedliche kollektivvertragliche Regelungen und damit in Zusammenhang stehend die Frage nach der maßgeblichen wirtschaftlichen Bedeutung - sei hinreichend bekannt. Nach Abfassung der Betriebsvereinbarung - soweit erinnerlich noch am gleichen Nachmittag - habe der Betriebsrat noch einen Änderungswunsch vorgetragen, der in "Punkt 5" seinen Niederschlag gefunden habe. Bei der ggstdl. Prüfung sei es vorerst nur um Einzelfälle gegangen. Erst im Laufe der Prüfung habe die Bf. erkannt, dass das Prüfungsorgan sämtliche Diäten steuerpflichtig stellen wolle habe daher in weiterer Folge die Betriebsvereinbarung vorgelegt. Aus welchen Gründen die zuständige Bezirkshauptmannschaft in das Protokoll über die Betriebskontrolle nach § 20 AÜG die

Betriebsvereinbarung nicht aufgenommen habe, könne im nachhinein nicht mehr gesagt werden.

Entscheidend sei, dass die Betriebsvereinbarung mit Geltungsbeginn 01.10.2004 die maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung mit rechtsgestaltendem Charakter im Bereich "Technisches Büro" festgelegt habe. Dies sei auch für die Abgabenbehörde bindend. Weitere Argumente: Die Abgabenbehörde habe es unterlassen, die bezahlten Aufwandsentschädigungen im Rahmen des gesetzlichen Dienstreisebegriffes zu prüfen. Nach der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe bei Entsendungen, bei denen eine tägliche Rückkehr unzumutbar sei, zumindest für die ersten sechs Monate Abgabefreiheit hinsichtlich der Tages- und Nächtigungsgelder. Die Berufungsvorentscheidung enthalte keinerlei Feststellungen darüber, wo die Mitarbeiter während des prüfungsrelevanten Zeitraumes gewohnt und wo sie gearbeitet hätten und ob ihnen die tägliche Rückkehr zumutbar gewesen sei oder nicht. Zudem habe sich die Abgabenbehörde auch nicht dafür interessiert, von wem und wohin die Mitarbeiter entsendet worden seien. Denn selbst wenn - der Auffassung der Abgabenbehörde folgend - die Bestimmungen für Technische Büros nicht zur Anwendung kämen, so würden spätestens bei Verlassen des Beschäftigetriebes Dienstreisen nach lohngestaltenden Vorschriften vorliegen. Dazu werde vorgebracht, dass dies z.B. bei XY6-7 und bei vielen Auslandseinsätzen anderer Mitarbeiter der Fall gewesen sei. Es werde daher nochmals betont, dass im Hinblick auf Wohnort und Arbeitsplatz der Mitarbeiter/innen die tägliche Rückkehr unzumutbar gewesen sei. Soweit im Einzelfall die Distanz von 120 Kilometern unterschritten worden sei, würden besondere Umstände (Verkehrsverbindungen, Arbeitszeiten udgl.) die Unzumutbarkeit untermauern.

Aus dem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Akteninhalt geht - soweit dies die (steuerfreie) Auszahlung von Tages- und Nächtigungsgeldern betrifft - (beispielhaft) folgender Sachverhalt hervor:

Herr XY4 war im Unternehmen der Bf. vom 01.04.2003 bis zum 29.02.2008 beschäftigt. Die Bf. hat Herrn XY4 verschiedenen Firmen (in Ort1, Ort2 und Ort3) überlassen. Aus den damit in Zusammenhang stehenden jeweiligen Entsendungsmitteilungen gemäß § 12 Abs. 1 AÜG geht hervor, dass die Bf. ihm dafür ein Taggeld von € 22,00 bzw. € 26,40 und ein Nachtgeld in Höhe von € 15,00 gewährt hat. Den Bruttobezügen des Kalenderjahres 2005 (KZ 210 des Lohnzettels) in Höhe von € 18.749,29 stehen steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG in Höhe von € 6.993,40 gegenüber; 2006: Bruttobezüge: € 19.547,27, § 26 EStG: € 7.482,40; 2007: Bruttobezüge: € 20.382,64, § 26 EStG: € 6.861,60.

Herr XY8 war im Unternehmen der Bf. vom 16.06.1999 bis 15.08.2006 beschäftigt und wurde in dieser Zeit einer Firma in Ort2 überlassen. Herr XY8 hat (durchgehend) ein Taggeld von € 22,00 bzw. € 26,40 und ein Nachtgeld in Höhe von € 15,00 erhalten. Lt. dem Wegzeitdiagramm hat die Entfernung zwischen seinem Wohnort/Familienwohnsitz und dem Beschäftigetrieb 53,5 Kilometer betragen und die Fahrzeit für die einfache Strecke zwei Stunden und sieben Minuten. Den Bruttobezügen des Kalenderjahres 2005 (KZ 210 des Lohnzettels) in Höhe von € 20.658,60 stehen steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG in Höhe von € 8.427,40 gegenüber.

Herr XY9 war ab 4. April 2005 bei der Bf. beschäftigt, wurde einer Firma Ort3 überlassen und hat (durchgehend) ein Taggeld von € 22,00 bzw. € 26,40 und ein Nachtgeld in Höhe von € 15,00 erhalten. Den Bruttobezügen des Kalenderjahres 2006 (KZ 210 des Lohnzettels) in Höhe von € 20.199,80 stehen steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG in Höhe von € 7.114,40 gegenüber; 2007: Bruttobezüge: € 18.256,78, § 26 EStG: € 6.497,20. Herr XY10 wurde (in den beschwerdegegenständlichen Kalenderjahren) von der Bf. einer Firma in Ort2 überlassen. Lt. dem Wegzeitdiagramm hat die Entfernung zwischen seinem Wohnort/Familienwohnsitz und dem Beschäftigterbetrieb 71,2 Kilometer betragen und die Fahrzeit für die einfache Strecke ca. eine Stunde und 30 Minuten. Die Bf. hat Herrn XY10 (durchgehend) ein Taggeld von € 22,00 bzw. € 26,40 und ein Nachtgeld in Höhe von € 15,00 ausbezahlt. Den Bruttobezügen des Kalenderjahres 2005 (KZ 210 des Lohnzettels) in Höhe von € 20.484,67 stehen steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG in Höhe von € 7.220,00 gegenüber; 2006: Bruttobezüge € 20.819,69, § 26 EStG: € 7.146,00.

Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2011 hat die Bf. dem Unabhängigen Finanzsenat den

Bescheid des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung vom

1. Juli 2011, GZ1, (betreffend: Beitragsnachverrechnung für den Zeitraum 01.01.2005-31.12.2008; Einspruch gegen den Bescheid der NÖGKK vom 20. Juli 2010, GZ2) vorgelegt. Hinsichtlich der für den Zeitraum 01/2005-02/2006 (von der NÖGKK) vorgeschriebenen Beiträge hat die Einspruchsbehörde entschieden, dass diese verjährt sind (§ 68 ASVG). Hinsichtlich der im Zeitraum 03/2006-12/2008 (von der NÖGKK) nachverrechneten Taggelder hat die Einspruchsbehörde dem Einspruch stattgegeben und dies (zusammengefasst) damit begründet, dass (aus den im Bescheid ausführlich dargelegten Gründen) ein Mischbetrieb vorliege, dass die Bf. daher (zu Recht) zum Abschluss einer Betriebsvereinbarung iSd § 9 Abs. 3 ArbVG berechtigt gewesen sei, die "maßgebliche wirtschaftliche Bedeutung" (zu Recht) im Bereich Technisches Büro angesiedelt sei und von der Bf. daher (zu Recht) nicht § 10 Z. 7 des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes angewendet worden sei. Hinsichtlich der Nächtigungsgelder - die NÖGKK hatte (nur) jene Nächtigungsgelder nachversteuert, bei denen die Entfernung zwischen Einsatzort und Wohnort weniger als 120 km betragen hat - wurde der Einspruch abgewiesen.

Mit ho. **Schriftsatz vom 2. November 2017** hat das Bundesfinanzgericht an die Bf. einen Vorhalt folgenden Inhaltes gerichtet:

(1) Sachverhalt Nächtigungsgelder

Bezüglich der Auszahlung von Nächtigungsgeldern stelle sich der Sachverhalt nach dem Akteninhalt (insbesondere: Ausführungen der Bf. in der Berufungsbegründung vom 21.05.2010 und im Vorlageantrag vom 27.09.2010) wie folgt dar: Die Bf. habe dann Nächtigungsgelder ausbezahlt, wenn sie zu dem Ergebnis gelangt sei, dass dem Dienstnehmer die tägliche Rückkehr zum Wohnort/Familienwohnsitz (auf Grund von: Entfernung, Verkehrsverbindung, Arbeitszeiten udgl.) nicht zumutbar sei. Da die Steuerfreiheit (ua. auch) der Nächtigungsgelder bei früheren Prüfungen nicht beanstandet worden sei, sei diese Praxis - (steuerfreie) Auszahlung von Nächtigungsgeldern ohne die

Vorlage eines Nachweises, ob tatsächlich eine Nächtigung stattgefunden hat - beibehalten worden.

Sollte der (tatsächliche) Sachverhalt nicht dieser Darlegung entsprechen, so werde um eine Gegendarstellung (samt Vorlage allfälliger damit in Zusammenhang stehender Nachweise) gebeten.

(2) Sachverhalt Taggelder

Im Vorlageantrag vom 27.09.2010 sei ua. auch ausgeführt worden, dass spätestens bei Verlassen des Beschäftigterbetriebes Dienstreisen nach lohngestaltenden Vorschriften vorliegen würden, was z.B. bei XY6-7 und bei vielen Auslandseinsätzen anderer Mitarbeiter der Fall gewesen sei.

Die Bf. werde daher gebeten, sämtliche damit in Zusammenhang stehende Nachweise (hinsichtlich jeder einzelnen Dienstreise) vorzulegen.

Im **Schriftsatz vom 12. Dezember 2017** hat der nunmehrige Geschäftsführer der Bf., Herr XY11, dazu Folgendes ausgeführt:

Da der gesamte Sachverhalt bereits mehr als sieben Jahre zurückliege und nicht er (selbst) sondern sein (zwischenzeitig verstorbener) Vater mit der seinerzeitigen GPLA-Prüfung sowie dem daran anschließenden Berufungsverfahren befasst gewesen sei, sei es ihm (nach Durchsicht des Firmenarchivs) nicht möglich, zu den Tages- und Nächtigungsgeldern 2005-2008 konkrete Angaben zu machen, damit in Zusammenhang stehende Unterlagen seien nicht mehr vorhanden.

Es liege ein Bescheid des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung vom 1. Juli 2010 vor, in welchem der Berufung gegen den Beitragsbescheid zum größten Teil statt gegeben worden sei. Dieser Bescheid sei auch die Grundlage für die Geschäftsgebarung der Bf. seit 2011.

Da der Ausgang des ggstdl. Verfahrens für die Bf. und ihre Mitarbeiter von existentieller Bedeutung sei, ersuche er um positive Würdigung seiner Sachverhaltsdarstellung. Für eventuelle Rückfragen stehe er jederzeit zur Verfügung.

In seinem **Schriftsatz vom 19. Jänner 2018** hat das Finanzamt zu beiden vorgenannten Schriftsätzen wie folgt Stellung genommen:

Die Bf. habe die vom BFG mit Vorhalt vom 02.11.2017 geforderten Unterlagen und Nachweise nicht erbringen können und sich lediglich auf allgemeine Aussagen zum Verfahrensablauf beschränkt. Der vom Finanzamt im Prüfbericht bzw. in der BVE dargelegte Sachverhalt bzw. die darin vorgenommene rechtliche Würdigung hätten in keiner Weise widerlegt werden können. Die von der Bf. ins Treffen geführte Teilstattgabe des Einspruches gegen die Beitragsnachverrechnung der NÖGKK durch das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung sei für die Abgabenbehörde nicht nachvollziehbar und für das ggstdl. Verfahren auch nicht von Relevanz.

Das Finanzamt beantrage daher, der Beschwerde nur im Umfang der BVE vom 03.09.2010 teilweise stattzugeben.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Die Bf. hat die überwiegende Anzahl ihrer Arbeitnehmer (technische Angestellte) an andere Firmen (längerfristig) überlassen. Diesen überlassenen Arbeitnehmern hat die Bf. Tages- und Nächtigungsgelder (steuerfrei) ausbezahlt. Nächtigungsgelder hat die Bf. ohne die Vorlage von Nachweisen, dass eine Nächtigung auch tatsächlich stattgefunden hat, immer dann (steuerfrei) ausbezahlt, wenn sie zu dem Ergebnis gelangt ist, dass dem Arbeitnehmer die tägliche Rückkehr zum Wohnort/Familienwohnsitz auf Grund von Entfernung, Verkehrsverbindung, Arbeitszeiten udgl. nicht zumutbar sei. Bei der (steuerfreien) Auszahlung von Taggeldern hat sich die Bf. auf die am 27. September 2004 abgeschlossene Betriebsvereinbarung und - damit in Zusammenhang - auf § 10 Z 1. bis 6. des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes gestützt.

Zu den Einwendungen der Bf., die Berufungsvorentscheidung enthalte keine Feststellungen darüber, wo die Mitarbeiter während des erfassten Zeitraums gewohnt, wo sie gearbeitet hätten und ob ihnen die tägliche Rückkehr zumutbar gewesen sei und dass das Finanzamt der Bf. Abgabenträge in nicht unbeachtlicher Höhe vorgeschrieben und es ihr sodann überlassen habe entsprechende Gegenbeweise zu erbringen, wodurch rechtsstaatliche Prinzipien und Grundsätze des Verfahrensrechts (Verpflichtung zur amtswegigen Erhebung des maßgeblichen Sachverhaltes) verletzt worden seien: Im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens darf ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern erstattete Reisekosten nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbare Einnahmen (und damit steuerfrei) behandeln, dass entsprechende Nachweise vorliegen. Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss jederzeit für das Finanzamt leicht nachprüfbar, vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein (VwGH vom 28. Mai 2008, ZI. 2006/15/0280). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls ein Nachweis jeder einzelnen Dienstreise erforderlich, eine bloße Glaubhaftmachung reicht somit nicht aus (VwGH vom 22. April 1992, ZI. 87/14/0192). Die Leistung des Arbeitgebers nach § 26 Z 4 EStG 1988 ist nämlich der Ersatz konkreter Aufwendungen für eine bestimmte Dienstreise. Eine solche Konkretisierung muss bereits der Leistung des Arbeitgebers für jede einzelne Dienstfahrt zugrunde liegen (VwGH vom 22. April 1992, ZI. 87/14/0192).

Es ist daher Sache des Arbeitgebers, Tages- bzw. Nächtigungsgelder nur dann steuerfrei auszuzahlen, wenn NACHWEISE vorliegen, dass im einzelnen Dienstreisen durchgeführt worden sind, diese Nachweise aufzubewahren und dem Prüfungsorgan auf Verlangen vorzulegen. Da die Bf. - trotz wiederholter Aufforderung - solche Nachweise nicht vorgelegt hat, hat das Finanzamt keine verfahrensrechtlichen Grundsätze verletzt, wenn es die von der Bf. (ohne Vorlage von Nachweisen) ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgelder nachversteuert hat. Hinsichtlich der an zwei Arbeitnehmer ausbezahlten Reisekostenersätze, für die die Bf. im Zuge des Berufungsverfahren entsprechende Nachweise nachgereicht hat, hat das Finanzamt in

der Berufungsvorentscheidung das Vorliegen von Leistungen iSd § 26 Z 4 EStG 1988 anerkannt.

Dem im Schriftsatz vom 21. Mai 2010 (Berufungsbegründung) von der Bf. erhobenen Einwand, dass die Höhe der nachverrechneten Gesamtbeträge nicht nachvollziehbar sei, kann angesichts des Umstandes, dass das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung (= Bericht vom 8. Jänner 2010) die einzelnen Dienstnehmer sowie die pro Dienstnehmer (pro Kalenderjahr) hinzugerechneten Beträge aufgelistet und angeführt hat, um welche Beträge es sich dabei handelt (Nächtigungsgelder oder Taggelder) sowie die Hinzurechnungen begründet hat, nicht gefolgt werden. Auch dem Vorwurf, das Finanzamt habe die Abgabebeträge "undifferenziert und ohne nachvollziehbare Grundlage" vorgeschrieben sodass sie nicht in der Lage sei, zu den einzelnen Nachversteuerungen Stellung zu nehmen, kommt daher keine Berechtigung zu.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

§ 26 Z 4 EStG 1988 in der (noch) für die Kalenderjahre 2005, 2006 und 2007 maßgeblichen Fassung hat wie folgt gelautet:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, 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."

Zu diesen lohngestaltenden Vorschriften zählten ua. auch Kollektivverträge (§ 68 Abs. 5 Z 5. EStG 1988).

§ 1 Z 1. und 2. der dazu ergangenen (und für die Kalenderjahre 2005, 2006 und 2007 noch aufrechten) Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl II 1997/306, haben wie folgt gelautet:

"§ 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."

Mit Erkenntnis vom 22. Juni 2006, G 147/05 ua, hat der Verfassungsgerichtshof den vierten Satz in § 26 Z 4 EStG 1988, BGBl. Nr. 400 idF BGBl. Nr. 818/1993, als verfassungswidrig und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Reisekostenvergütungen gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auf Grund einer lohngestaltenden Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988, BGBl II 1997/306, als gesetzwidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass diese Aufhebungen mit Ablauf des 31. Dezembers 2007 in Kraft treten.

§ 26 Z 4 in der (ab 2008 geltenden) Fassung der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, lautet nunmehr wie folgt:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

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)."

In § 3 Abs. 1 EStG 1988 wurde mit der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, Z 16b eingefügt, die wie folgt lautet:

"Von der Einkommensteuer sind befreit:

Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (z.B. Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),

- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,

- Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz,

BGBl. Nr. 196/1988, oder eine

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

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

In den Gesetzesmaterialien zu der neu geschaffenen Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wird ua. auch Folgendes ausgeführt (aus: Kodex, Steuergesetze, 42. Auflage, Stand 1.8.2007, Seite 1303): "Abgesehen von der Anpassung des Stundenteilers bei Auslandsreisen an jene für Inlandsreisen und der Möglichkeit der Kalendertagsabrechnung bleiben alle Regelungen zum Tagesgeld als Reisekostenersätze im Sinne des § 26 Z 4 sowie als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5) oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 9) unverändert. Insoweit findet zu Tagesgeldern gemäß § 26 Z 4 weiterhin die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Anwendung, wonach nach einer bestimmten Dauer einer Dienstreise an einem Ort ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit entsteht (fünf oder fünfzehn Tagen)."

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in einer Vielzahl von (zu § 26 Z 4 EStG 1988 in der Fassung vor der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, ergangenen) Erkenntnissen mit dem Begriff der Reise im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort aufgrund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen (länger als eine Woche) wird. Im Erkenntnis vom 20. September 1995, Zl. 94/13/0253, 0254, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für die Frage der Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber nach § 26 Z 4 (erster Fall) EStG 1988 geleisteten Ersätze für den Verpflegungsmehraufwand in gleicher Weise wie bei Reisen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 darauf abzustellen ist, ob noch ein kurzfristiger oder bereits ein längerer Aufenthalt am Tätigkeitsort vorliegt, "sodass Tagesgelder für eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 erster Fall EStG 1988 dann nicht steuerfrei bezahlt werden, wenn der Einsatz des Arbeitnehmers am betroffenen Ort als Dienstreise in diesem Sinn gar nicht beurteilt werden durfte, weil der betroffene Ort in Wahrheit als weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit anzusehen war". In weiterer Folge hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Beurteilung eines Ortes als (weiterer) Mittelpunkt der Tätigkeit eines Arbeitnehmers nicht vom Vorhandensein fester örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers an einem solchen Ort abhängt. Im Erkenntnis vom 19. März 2002, Zl. 99/14/0317, hat der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht der belangten Behörde zugestimmt, wonach das gesamte Ortsgebiet von Ort2 als einheitlicher Mittelpunkt der Tätigkeit angesehen werden kann und hier nicht eine weitere Einengung vorgenommen werden muss (VwGH vom 19. Dezember 2006, Zl. 2006/15/0038, und die dort angeführte Rechtsprechung).

Dieser Rechtsprechung liegt der Gedanke zu Grunde, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort aufgrund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen (länger als eine Woche) wird. Die Rechtfertigung der einkunfts mindernden Berücksichtigung von Tagesgeldern bei

kurzfristigen Aufenthalten liegt in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind (VwGH vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0097). Für die Frage der Steuerfreiheit der vom Arbeitgeber nach § 26 Z. 4 erster Fall EStG 1988 geleisteten Ersätze für den VerpflegungsMEHRAufwand ist daher in gleicher Weise wie bei Reisen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 darauf abzustellen, ob noch ein kurzfristiger oder bereits ein längerer Aufenthalt am neuen Tätigkeitsort vorliegt, sodass Tagesgelder für eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 erster Fall EStG 1988 dann nicht steuerfrei ausbezahlt werden dürfen, wenn der Einsatz des Arbeitnehmers am betroffenen Ort nicht als Dienstreise beurteilt werden darf, weil der betroffene Ort in Wahrheit als (weiterer) Mittelpunkt seiner Tätigkeit anzusehen ist.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes: Unstrittig ist, dass die Bf. ihre Dienstnehmer (den gleichen Beschäftigterbetrieben) für längere Zeiträume überlassen hat. Im Sinne der oa. Rechtsprechung bedeutet dies, dass für die überlassenen Dienstnehmer der Ort, an dem sie ihre Tätigkeit (tatsächlich) ausgeübt haben (= Beschäftigterbetrieb), als Mittelpunkt ihrer Tätigkeit anzusehen ist und der Aufenthalt an diesem Ort daher keine Reise iSd § 26 Z 4 erster Fall EStG 1988 darstellt. Das Vorliegen von Dienstreisen nach der Legaldefinition ist daher zu verneinen.

Zu der Frage, wie der gegenständliche Sachverhalt vor dem Hintergrund des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes zu beurteilen ist.

Zu § 10 Z 7. KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes:

Eine Dienstreise im Sinne dieser kollektivvertraglicher Bestimmung würde nur bei Verlassen des Beschäftigterbetriebes vorliegen. Dafür, dass ua. auch namentlich genannte Arbeitnehmer vom Beschäftigterbetrieb aus tatsächlich Dienstreisen durchgeführt hätten, hat die Bf. trotz Aufforderung keine Nachweise erbracht, sodass dies nicht als erwiesen erachtet wird. Dienstreisen iSd § 10 Z 7. KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes lagen daher nicht vor.

Zu § 10 Z 1. bis 6. KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes, wobei vorausgeschickt wird, dass mit den folgenden Ausführungen nicht zum Ausdruck gebracht werden soll, dass sich das Bundesfinanzgericht der Auffassung der Bf., dabei handle es sich um die im gegenständlichen Fall maßgeblichen kollektivvertraglichen Bestimmungen, anschließt: Der Oberste Gerichtshof (OGH) hat in seinem Beschluss vom 14. März 2001, 9 ObA 310/00d, der zu einer § 10 Z 1. a bis c KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes entsprechenden kollektivvertraglichen Bestimmung ergangen ist, ausgesprochen, dass mit „Dienstort“ im Sinne der angesprochenen kollektivvertraglichen Bestimmung jener Bereich gemeint ist, wo der Angestellte den Schwerpunkt seiner Tätigkeit entfaltet, das ist der Ort, an dem die Leistung zu erbringen ist. Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass

die überlassenen Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Beschäftigterbetrieb und nicht am Firmensitz der Bf. (Betriebsstätte) erbracht haben. Damit ist - auch im Sinne des § 10 Z 1. bis 6. KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes - Dienstort der Beschäftigterbetrieb und nicht der Firmensitz der Bf. (Betriebsstätte) und eine Dienstreise wäre nur dann vorgelegen, wenn die überlassenen Arbeitskräfte den Beschäftigterbetrieb verlassen hätten. Aber selbst dann, wenn der Firmensitz der Bf. (Betriebsstätte) als "Dienstort" im Sinne des § 10 Z 1. KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes anzusehen wäre, wäre damit für die Bf. nichts gewonnen, weil § 10 Z 1. lit. a KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes ausdrücklich auf das vorübergehende Verlassen des Dienstortes abstellt. Bei überlassenen Arbeitskräften, die - wie auch im gegenständlichen Fall - am Firmensitz/ in der Betriebsstätte (Dienstort) überhaupt nicht tätig geworden sind, kann jedoch nicht davon gesprochen werden, dass sie den Dienstort (nur) vorübergehend verlassen hätten (siehe auch nochmals: OGH vom 14. März 2001, 9 ObA 310/00d). Das bedeutet, dass auch mangels Vorliegens einer Dienstreise im Sinne des § 10 Z 1. bis 6. des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes keine Verpflichtung der Bf. bestand, an ihre überlassenen Arbeitnehmer Taggelder auszus zahlen.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass im gegenständlichen Fall weder Dienstreisen iSd § 26 Z 4 erster Fall EStG 1988 vorlagen, noch aufgrund des Kollektivvertrages eine Verpflichtung bestand, an die überlassenen Arbeitnehmer Taggelder auszubezahlen. Das Finanzamt ist daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei den von der Bf. an ihre überlassenen Arbeitnehmer ausbezahlten Taggelder um steuerpflichtigen Arbeitslohn handelt.

Zu den Nächtigungsgelder:

Im Schriftsatz vom 21. Mai 2005 (Berufungsbegründung) hat die Bf. moniert, dass sich das Finanzamt (als Begründung für die Nachversteuerung) ausschließlich auf fehlende Belege als Nachweis für die (auswärtigen) Nächtigungen gestützt habe und hat die Namhaftmachung von Zeugen in Aussicht gestellt - eine solche Namhaftmachung ist jedoch niemals erfolgt. Das Bundesfinanzgericht geht daher - wie auch schon das Finanzamt - davon aus, dass die Arbeitnehmer nicht auswärts genächtigt haben, sondern täglich zu ihrem Wohnort (Familienwohnsitz) zurückgekehrt sind. Dies wird auch in der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung wiedergegebenen email eines Arbeitnehmers der Bf. bestätigt.

Die Bf. hat die (steuerfreie) Auszahlung von Nächtigungsgeldern damit begründet, dass den Arbeitnehmern (aus den angeführten Gründen: Arbeitszeiten, Verkehrsverbindungen udgl.) die tägliche Rückkehr zum Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zumutbar gewesen sei. Dazu ist Folgendes auszuführen: Kehrt der Dienstnehmer täglich nach Hause zurück, dann stellt sich die Frage nach der Zumutbarkeit nicht, weil es nach dem Gesetz auf die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienstort zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nur ankommt, wenn der Arbeitnehmer am Dienstort verbleibt und wegen der damit verbundenen Mehraufwendungen eine in § 26 Z 4 EStG 1988 genannte Vergütung erhält (Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar,

Rz 53 zu § 26; VwGH vom 14. Mai 2003, Zl. 2000/08/0124, mw Judikaturhinweisen; VwGH vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0093).

Dem Einwand der Bf., dass im ggstdl. Fall jedenfalls nach § 10 Z 2. f des KV Angestellte des allgemeinen Gewerbes Nächtigungsgelder (in Höhe von € 11,00) zustünden und dass nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen dafür weder die Tatsache einer Nächtigung noch der Nachweis eines Aufwandes anspruchsbegründend sei wird entgegengehalten, dass im gegenständlich Fall nicht zu beurteilen ist, ob die Dienstnehmer einen ANSPRUCH auf die Ausbezahlung von Nächtigungsgeldern hatten, sondern (nur), ob die ausbezahlten Nächtigungsgelder steuerfrei sind. Diese Beurteilung hat jedoch nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und nicht nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen zu erfolgen. Dem diesbezüglichen Einwand kommt daher keine Berechtigung zu.

Das Finanzamt hat daher zu Recht auch die von der Bf. an ihre überlassenen Arbeitnehmer ausbezahlten Nächtigungsgelder nachversteuert.

Dem Einwand der Bf., dass das Vorgehen bei der gegenständlichen Prüfung gegen "Treu und Glauben" verstoßen würde ist entgegen zu halten, dass der Umstand, dass die Abgabenbehörde in einem früheren Verfahren eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht daran hindert, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (VwGH vom 26. Februar 2004, Zl. 99/15/0127; Ritz, BAO, Kommentar⁵, Rz 9 zu § 114 mw Judikaturhinweisen). Dem diesbezüglichen Einwand kommt daher ebenfalls keine Berechtigung zu.

Zu dem von der Bf. vorgelegten Bescheid des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung vom 1. Juli 2011, GZ1, genügt es darauf hinzuweisen, dass im Abgabenrecht keine Bindung an das Ergebnis im Beitragsverfahren nach dem ASVG besteht (VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

Neuberechnung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2005-2008:

Hinsichtlich zweier (nicht überlassener) Dienstnehmer ist das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2010 dem Vorbringen der Bf. gefolgt und hat der Berufung daher teilweise Folge gegeben. Dieser Bescheid enthält jedoch nur diejenigen Abgabenbeträge, um die sich die bisherigen Abgabennachforderungen vermindert haben, nicht jedoch die gesamten Abgabenbeträge und entspricht daher nicht dem Anforderungsprofil von Abgabenbescheiden (Ritz, BAO, Kommentar⁶, Rz 42 zu § 201). Diesem Erfordernis wird mit der gegenständlichen Entscheidung Rechnung getragen. Die spruchgegenständlichen Abgabenbeträge wurden wie folgt berechnet: XY3: von der Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung (siehe Bericht) erfolgte für 2005 die Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 320,00 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 122,66); 2006 Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe

von € 3.019,80 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 1.157,49); 2007 Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 1.648,00 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 631,68); 2008 Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 1.831,10 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 701,86).

XY12: von der Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung (siehe Bericht) erfolgte für 2005 die Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 558,70 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 214,15); 2006 Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 317,77 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 121,80); 2007 Stattgabe hinsichtlich eines Betrages in Höhe von € 396,40 (darauf entfallende Lohnsteuer: € 151,94).

Für das Kalenderjahr 2005 wurde die Bf. mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 110.403,98 herangezogen. Abzüglich der auf die beiden Dienstnehmer entfallenden Lohnsteuer, in Summe € 336,81,00, wird die Bf. nunmehr zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 110.067,17 herangezogen.

Für das Kalenderjahr 2006 wurde die Bf. mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 102.534,64 herangezogen. Abzüglich der auf die beiden Dienstnehmer entfallenden Lohnsteuer, in Summe € 1.279,29, wird die Bf. nunmehr zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 101.255,35 herangezogen.

Für das Kalenderjahr 2007 wurde die Bf. mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 96.834,59 herangezogen. Abzüglich der auf die beiden Dienstnehmer entfallenden Lohnsteuer, in Summe € 763,62, wird die Bf. nunmehr zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 96.070,97 herangezogen.

Für das Kalenderjahr 2008 wurde die Bf. mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 70.245,55 herangezogen. Abzüglich der auf den Dienstnehmer entfallenden Lohnsteuer in Höhe von € 701,86 wird die Bf. nunmehr zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von € 69.543,69 herangezogen.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,42%) 2005: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.930.255,33 werden die auf die beiden Dienstnehmer entfallenden (= stattgegebenen) Beträge, in Summe € 878,70, in Abzug gebracht. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 1.929.376,63 und somit einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 86.821,95 und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 8.103,38.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,42%) 2006: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.822.282,88 werden die auf die beiden Dienstnehmer entfallenden (= stattgegebenen) Beträge, in Summe € 3.337,57, in Abzug gebracht. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 1.818.945,31 und somit einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 81.852,54 und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 7.639,57.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,42%) 2007: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.876.250,22 werden die auf die beiden Dienstnehmer entfallenden (= stattgegebenen) Beträge, in Summe € 2.044,40, in Abzug gebracht. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 1.874.205,82

und somit einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 84.339,26 und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 7.871,66.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,42%) 2008: Von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.857.264,44 wird der auf den Dienstnehmer entfallende (= stattgegebene) Betrag in Höhe von € 1.831,10 in Abzug gebracht. Das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 1.855.433,34 und somit einen Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 83.494,50 und einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 7.792,82.

Zu den Säumniszuschlägen (für: Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2005-2008):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Gleiches gilt für die Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 122 Abs. 7 WKG).

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher - dem Grunde nach - ebenfalls zu Recht erfolgt.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Die Säumniszuschläge werden daher wie folgt neu berechnet:

Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2005: € 2.201,34 (Bemessungsgrundlage: € 110.067,00).

Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2005: von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 12.961,50 (siehe Bescheid) wird der Betrag in Höhe von € 39,54 (= Abfall lt. Berufungsvorentscheidung) in Abzug gebracht, das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 12.921,96 und somit einen Säumniszuschlag in Höhe von € 258,44.

Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2006: € 2.025,10 (Bemessungsgrundlage: € 101.255,00).

Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag 2006: von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 12.038,00 (siehe Bescheid) wird der Betrag in Höhe von € 150,19 (= Abfall lt. Berufungsvorentscheidung) in Abzug gebracht, das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 11.887,81 und somit einen Säumniszuschlag in Höhe von € 237,76.

Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2007: € 1.921,42 (Bemessungsgrundlage: € 96.071,00).

Säumniszuschlag für Dienstgerbeitrag 2007: von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 11.368,50 (siehe Bescheid) wird der Betrag in Höhe von € 92,00 (= Abfall lt. Berufungsvorentscheidung) in Abzug gebracht, das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 11.276,50 und somit einen Säumniszuschlag in Höhe von € 225,53. Säumniszuschlag für Lohnsteuer 2008: € 1.390,88 (Bemessungsgrundlage: € 69.544,00). Säumniszuschlag für Dienstgerbeitrag 2008: von der bisherigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 8.247,00 (siehe Bescheid) wird ein Betrag in Höhe von € 82,40 (= Abfall lt. Berufungsvorentscheidung) in Abzug gebracht, das ergibt eine Bemessungsgrundlage (neu) in Höhe von € 8.164,60 und somit einen Säumniszuschlag in Höhe von € 163,29.

Im Vorlageantrag hat die Bf. auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Im ho. Schriftsatz vom 2. November 2017 wurde die Bf. daher ua. auch ersucht bekannt zu geben, ob dieser Antrag aufrecht bleibt. In ihrem Schriftsatz vom 12. Dezember 2017 hat sich die Bf. dazu nicht geäußert. Der (nunmehrige) Geschäftsführer hat in diesem Schriftsatz ausgeführt, dass nicht er selbst sondern sein (zwischenzeitig verstorbener) Vater mit dem gesamten Sachverhalt befasst gewesen sei und dass er selbst auch keine konkreten Angaben betreffend die Tages- und Nächtigungsgelder der Jahre 2005-2008 machen könne. Er ersuche um positive Würdigung der Sachverhaltsdarstellung und stehe für eventuelle Rückfragen jederzeit zur Verfügung - falls erforderlich, auch in den Räumlichkeiten des Bundesfinanzgerichtes. Wie aus dem vom Finanzamt vorgelegten Lohnsteuerakt hervorgeht, hat das Finanzamt mit Vertretern der Bf. zahlreiche Besprechungen durchgeführt (am 30. November 2009; am 24. April 2009 im Finanzamt; am 27. März 2009 und am 30. Juni 2010 am Firmensitz). Nach Abschluss der Lohnsteuerprüfung wurde am 4. Jänner 2010 eine Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) durchgeführt. Die Bf. hat - abgesehen von der Berufung und dem Vorlageantrag - auch in zahlreichen weiteren schriftlichen Eingaben ihren Standpunkt ausführliche dargelegt (Schreiben der Bf. an das Finanzamt vom 24. April 2009, 18. Juni 2009, 18. Dezember 2009 und 21. Mai 2010).

Da die Bf. in zahlreichen Besprechungen und schriftlichen Eingaben ihren Standpunkt ausführlich dargelegt hat und auch für das Bundesfinanzgericht keine Fragen offen geblieben sind, hätte auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu keiner anderen Entscheidung führen können. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde daher Abstand genommen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, ob es sich bei von einem Arbeitgeber ausbezahlten Tages- und Nächtigungsgeldern um steuerpflichtigen Arbeitslohn oder um Leistungen handelt,

die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen, gibt es eine (zu § 26 Z 4 EStG 1988 in der Fassung vor der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, ergangene) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen. Betreffend Haftung für Lohnsteuer (samt Säumniszuschlag) sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlag) und des Zuschlages dazu für die Kalenderjahre 2005, 2006 und 2007 ist die Revision daher nicht zulässig.

Bei der Frage, ob die vom Verwaltungsgerichtshof zu § 26 Z 4 EStG 1988 in der Fassung vor der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, entwickelten Rechtsgrundsätze auch im Anwendungsbereich RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, (§ 26 Z 4 EStG 1988 und § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) ihre Gültigkeit beibehalten haben, handelt es sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu der - soweit erkennbar - eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt. Betreffend Haftung für Lohnsteuer (samt Säumniszuschlag) sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlages) und des Zuschlages dazu für das Kalenderjahr 2008 ist die Revision daher zulässig.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2018