



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.<sup>in</sup> Lachmayer und Dr.<sup>in</sup> Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.<sup>a</sup> Prendinger, über die Revision des Dr. C L als Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der X-GmbH in S, vertreten durch die Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OG in 3100 St. Pölten, Domgasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. März 2022, Zl. RV/5100132/2020, betreffend Haftung für Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen 2010 bis 2016, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber ist Masseverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der X GmbH, bei der für den Streitzeitraum gemeinsame Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GPLA) stattgefunden haben. Der Prüfer stellte u.a. fest, Dienstnehmern der X GmbH, die - teilweise vom ersten Beschäftigungstag an und teilweise über Monate bzw. Jahre hinweg - im Betrieb eines Auftraggebers der X GmbH zum Einsatz gekommen seien, seien für den gesamten Zeitraum steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt worden. Er vertrat den Standpunkt, dass Dienstnehmern, die durchgehend seit ihrem ersten Arbeitstag bei einem Auftraggeber eingesetzt worden seien, keine steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen zustünden. Dienstnehmer, die zwar bei unterschiedlichen Auftraggebern eingesetzt, aber über viele Monate bzw. Jahre bei ein und demselben Auftraggeber tätig gewesen seien, hätten nur für die ersten sechs Monate des jeweiligen Einsatzes Anspruch auf steuerfreie Reiseaufwandsentschädigungen.





- 2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ gegenüber der X GmbH Bescheide über die Haftung für Lohnsteuer betreffend die Jahre 2010 bis 2016; weiters wurden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für diese Jahre sowie Säumniszuschläge festgesetzt.
- 3 Die X GmbH brachte Beschwerden gegen die im Anschluss an die GPLA ergangenen Bescheide ein und führte zur Begründung aus, sie sei hauptsächlich im Industriebau tätig und führe für ihre Auftraggeber in deren Werken Montagetätigkeiten im Anlagenbau, im Schlossergewerbe und im Installationsgewerbe durch. Am Firmensitz verfüge sie über eine große Werkhalle zur Vorfertigung von in den Industriebetrieben ihrer Auftraggeber zu montierenden Bauteilen und von Stahlbauten verschiedenster Art. An die Werkhalle angeschlossen befinde sich die Verwaltung des Betriebes. Dieses Gebäude sei der ständige Betrieb des Unternehmens, von dem aus alle Montagearbeiten für die Auftraggeber durchgeführt würden.
- 4 Die Mitarbeiter der X GmbH (hauptsächlich Schlosser und Installateure) erledigten in deren Auftrag in verschiedenen fremden Industriebetrieben Montage-, Installations-, Reparatur- und Wartungsarbeiten an Industrieanlagen. Es liege in der Natur der Sache, dass in großen Industriebetrieben ständig Anlagen neu errichtet, umgebaut oder repariert werden müssten. Um die Aufträge erfüllen zu können, seien bestimmte Dienstnehmer, die für den Firmensitz aufgenommen worden seien und sich zur Reisetätigkeit verpflichtet hätten, ständig in den Industriebetrieben der Auftraggeber zum Einsatz gelangt.
- 5 Die X GmbH sei aufgrund des Kollektivvertrages für das eisen- und metallverarbeitende Gewerbe - sohin einer lohngestaltenden Vorschrift iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 - zur Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen verpflichtet. Der Firmensitz sei in der Betriebsvereinbarung der X GmbH als ständiger Betrieb definiert worden. Die Aufwandentschädigungen für Tätigkeiten außerhalb des ständigen Betriebes seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 durchgehend steuerfrei ausbezahlt worden, weil im Gesetz keine zeitliche Beschränkung zu finden sei.





- 6 Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die X GmbH die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragte.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG den Beschwerden keine Folge; die vor ihm angefochtenen Bescheide änderte es teilweise geringfügig ab. Es stellte - unter Bezugnahme auf das Vorbringen der X GmbH - u.a. fest, die X GmbH habe sich mit der Herstellung, Montage und Wartung von Industrieanlagen befasst und die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten häufig vor Ort bei ihren Auftraggebern durchgeführt. Am Betriebsstandort von Großkunden, von denen kontinuierlich Aufträge erteilt worden seien, seien in der Regel drei bis vier Mitarbeiter der X GmbH dauerhaft zum Einsatz gekommen, deren Tätigkeit das Aufstellen neuer Maschinen, die Demontage ausgedienter Maschinen, das Umstellen vorhandener Maschinen, Wartungsarbeiten, den Einbau von Rohrleitungen, Zentralheizungen, Heizungskomponenten, Arbeiten an sanitären Anlagen, den Umbau von Anlagen zur Verbesserung von Fertigungsabläufen, die Behebung von Störungen, die Errichtung von Flugdächern bzw. Einhausungen, den Bau von Verschaltungen etc. umfasst habe.
- 8 In rechtlicher Hinsicht führte das BFG aus, die bloße Erfüllung der in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angeführten Tatbestände reiche nicht aus, um von einer „Reise“ im Sinne dieser Vorschrift ausgehen zu können. Für steuerliche Zwecke könnten lohngestaltende Vorschriften nämlich nicht uneingeschränkt Fiktionen aufstellen, also zur Steuerfreiheit von Tag- und Nächtigungsgeldern sowie Fahrtkostenvergütungen führen, wenn sich der Dienstnehmer gar nicht auf einer Dienstreise befinde. Würden diese Gelder tatsächlich für Tätigkeiten an einem Ort ausbezahlt, der als Dienstort des jeweiligen Dienstnehmers anzusehen sei, weil der Dienstnehmer dort ständig für einen längeren Zeitraum tätig sei, könnten diese Gelder nicht als steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 behandelt werden. Auch Tätigkeiten in einer ständigen Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes des Arbeitgebers seien als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen und befinde sich der Dienstnehmer bei einer solchen Tätigkeit nicht auf einer Reise im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988



(Hinweis auf VwGH 14.10.1992, 91/13/0110; und 10.4.1997, 94/15/0218).  
Dies treffe natürlich auch auf jene Mitarbeiter der X GmbH zu, die vom Beginn des Dienstverhältnisses dauernd nur am Betriebsstandort eines Auftraggebers der X GmbH tätig geworden seien, weil dann dieser Betriebsstandort für diese Mitarbeiter von Anfang an die regelmäßige Arbeitsstelle gewesen sei und eine „Reise“ zu dieser Arbeitsstelle - mangels Vorliegen einer anderen Arbeitsstelle - schon begrifflich nicht denkbar sei.

- 9 Eine verfassungskonforme Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 - nämlich, dass steuerlich keine Fiktion dergestalt aufgestellt werden könne, dass Dienstnehmer, die sich gar nicht auf einer Dienstreise befänden, also keine Tätigkeit außerhalb des ständigen Dienstortes verrichteten, fiktiv trotzdem auf Dienstreise seien - gebiete, dass es sich bei der Baustellen- und Montagetätigkeit um eine den Tätigkeitsort immer wieder wechselnde und unregelmäßige Tätigkeit handle, zumal nach dem allgemeinen Begriffsverständnis von einer Montage bzw. einer Baustelle nur dann gesprochen werde, wenn es sich um eine von vornherein zeitlich befristete Tätigkeit handle und daher bei Abschluss der Montage/der Baustelle an einem anderen Ort mit einer Montage bzw. Baustellentätigkeit begonnen werde. Eine kontinuierliche Tätigkeit am selben Betriebsstandort des Auftraggebers, die in einem auf Dauer angelegten Errichten, Umbauen und Warten von Anlagen bestehe, könne nicht als Montage- bzw. Baustellentätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 angesehen werden.
- 10 Die in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 geregelten Tatbestände würden den in § 26 Z 4 EStG 1988 niedergelegten Begriff der Dienstreise nur modifizieren. Eine maximal sechsmonatige durchgehende Tätigkeit am selben Standort des Auftraggebers der X GmbH könne als gerade noch zulässige Modifikation des steuerrechtlichen Dienstreisebegriffes angesehen werden.
- 11 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete ordentliche Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, die X GmbH habe Arbeitnehmern, die nicht an ihrem - in der Betriebsvereinbarung und den Dienstverträgen festgelegten - „ständigem Betrieb“ beschäftigt gewesen seien, aufgrund kollektivvertraglicher Verpflichtungen (Abschnitt VIII. des Kollektivvertrages für Arbeitnehmer im





eisen- und metallverarbeitenden Gewerbe) Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt und diese gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei abgerechnet.

- 12 Das BFG vertrete die Rechtsansicht, die Reiseaufwandsentschädigungen seien nicht als steuerfrei zu beurteilen, weil bei den von Anfang an bei Auftraggebern der X GmbH am selben Einsatzort eingesetzten Arbeitnehmern, der „ständige Betrieb“ iSd Punktes VIII. des anzuwendenden Kollektivvertrages vom ersten Tag am Einsatzort und nicht am Betriebssitz der X GmbH begründet worden sei. Diese Rechtsansicht des BFG decke sich weder mit dem ausdrücklichen Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988, noch existiere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die die gegenständliche Rechtsansicht des BFG decke.
- 13 Aus dem anzuwendenden Kollektivvertrag gehe hervor, dass eine Reiseaufwandsentschädigung für Montagearbeiten und jede anderweitige Beschäftigung außerhalb des ständigen Betriebes verpflichtend gebühre, unabhängig davon, wie lange diese Arbeiten andauern würden. Die X GmbH habe von dieser kollektivvertraglichen Ermächtigung Gebrauch gemacht und im Rahmen der Betriebsvereinbarung den „ständigen Betrieb“ am tatsächlichen Betriebssitz - der auch in den Dienstverträgen der Dienstnehmer festgehalten sei - definiert. Eine zeitliche Begrenzung der steuerfreien Behandlung finde sich in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 nicht.
- 14 Das BFG habe entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 eine Steuerbefreiung von Reiseaufwandsentschädigungen bei Baustellen- und Montage Tätigkeiten ausgeschlossen, wenn Arbeitnehmer vom ersten Tag des Dienstverhältnisses an durchgehend an einem Einsatzort oder - bei wechselnden Einsatzorten - länger als sechs Monate an einem außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers gelegenen Einsatzort tätig gewesen seien.
- 15 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 17 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.



- 18 Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:
- „Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen gezahlte Tagesgelder und Nächtigungsgelder, soweit sie nicht gemäß § 26 Z 4 zu berücksichtigen sind, die für eine
- Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
  - Fahrttätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),
  - Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
  - Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine
  - vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde
- gewährt werden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.“
- 19 Die Regelung geht im Wesentlichen auf die Reisekosten-Novelle 2007, BGBl. I 2007/45, zurück und war eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 22. Juni 2006, G 147/05, mit dem die unbegrenzte Möglichkeit der Erweiterung des Dienstreisebegriffs des § 26 Z 4 EStG 1988 in lohngestaltenden Vorschriften aufgehoben wurde (vgl. dazu bereits VwGH 3.2.2022, Ro 2020/15/0005; 11.1.2021, Ra 2019/15/0163). Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 wurde geschaffen, um zu erreichen, dass - wie nach der Rechtslage vor der Gesetzesaufhebung - über die Dienstreise im engeren Sinn hinausgehend auch für in lohngestaltenden Vorschriften großzügiger geregelte Dienstreisen nicht der Einkommensteuer zu unterziehende Tagesgelder gezahlt werden können.
- 20 Der der Reisekosten-Novelle 2007 zugrundeliegende Initiativantrag (220/A BlgNR 23. GP, S 4 f) begründete die Notwendigkeit der Steuerbefreiung u.a. wie folgt:
- „Anders als bei Kostenersätzen gemäß § 26, die einem strengen Aufwandsprinzip unterliegen, steht es dem Gesetzgeber frei,



Bezugsbestandteile für bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern und bestimmte Tatbestände steuerfrei zu behandeln. Die steuerfreie Behandlung von Tagesgeldern für

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

ist sachlich gerechtfertigt, weil mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen. Sofern daher Reisekostenersätze in Form von Tagesgeldern nicht bereits nach § 26 Z 4 nicht steuerbar sind, können sie gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b steuerfrei belassen werden.

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

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind

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

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

- 21 Der Begriff der Baustellen- und Montagetätigkeit umfasst laut Initiativantrag zur Reisekosten-Novelle 2007 die Errichtung und Reparatur von Anlagen sowie alle damit verbundenen Nebentätigkeiten wie Planung, Überwachung der Bauausführung sowie die Einschulung bzw. Übergabe fertig gestellter Anlagen, wobei aber ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (z.B. Bauhof) nicht unter diesen Tatbestand fällt (vgl. 220/A BlgNR 23. GP, S 6; ebenso *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG<sup>18</sup>, § 3 Tz 210; *Ehgartner* in *Jakom* (Hrsg), EStG<sup>16</sup>, § 3 Tz 89).



- 22 § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 normiert somit eine Steuerbefreiung für Tagesgelder, die vom Arbeitgeber als Reiseaufwandsentschädigungen für Tätigkeiten gezahlt werden, bei welchen das Werksgelände des Arbeitgebers verlassen wird. Die Befreiungsbestimmung berücksichtigt damit speziell die Belastungssituation von Betätigungen außerhalb der eigentlichen Betriebsstätte (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0168; sowie darauf Bezug nehmend VwGH 15.9.2011, 2011/15/0066 und 0067) und wird sachlich damit begründet, dass „mit diesen Tätigkeiten Aufwendungen verschiedenster Art verbunden sind, die zwar für Gruppen von Arbeitnehmern und auch innerhalb dieser Gruppen der Höhe und dem Grunde nach unterschiedlich sein können, die aber bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht oder nicht in dieser Art anfallen. [...] Neben diesen pauschalen Aufwandsentschädigungen berücksichtigt § 3 Abs. 1 Z 16b die mit den angeführten Tätigkeiten verbundene ‚Reiseerschwerbis‘ sowie Mobilitätsanreize“ (220/A BlgNR 23. GP).
- 23 Das BFG stellte fest, die X GmbH habe sich mit der Herstellung, Montage und Wartung von Industrieanlagen befasst und die damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten häufig vor Ort bei den Auftraggebern durchgeführt. Am Betriebsstandort von Großkunden, von denen kontinuierlich Aufträge erteilt worden seien, seien in der Regel drei bis vier Mitarbeiter der X GmbH dauerhaft zum Einsatz gekommen, deren Tätigkeit das Aufstellen neuer Maschinen, die Demontage ausgedienter Maschinen, das Umstellen vorhandener Maschinen, Wartungsarbeiten, den Einbau von Rohrleitungen, Zentralheizungen, Heizungskomponenten, Arbeiten an sanitären Anlagen, den Umbau von Anlagen zur Verbesserung von Fertigungsabläufen, die Behebung von Störungen, die Errichtung von Flugdächern bzw. Einhausungen, den Bau von Verschaltungen etc. umfasst habe. Es vertrat den Standpunkt, die Voraussetzung für die Steuerfreiheit der verfahrensgegenständlichen Bezugsbestandteile seien nicht erfüllt, weil eine am Betriebsstandort eines Auftraggebers (Großkunden) ausgeübte Tätigkeit, die in der laufenden, auf Dauer angelegten Errichtung bzw. dem Umbau, dem Service und der Wartung von Industrieanlagen besteht, nicht mehr als - von der X-GmbH ausschließlich





als Befreiungstatbestand herangezogene - Montage- bzw. Baustellentätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 anzusehen sei.

24 Die im angefochtenen Erkenntnis vertretene Rechtsauffassung, die hier in Rede stehenden Bezugsbestandteile seien nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 von der Steuer befreit, stößt schon deswegen auf keine Bedenken, weil mit der angeführten Befreiungsbestimmung Aufwendungen und Belastungen verschiedenster Art abgedeckt werden sollen, die bei der ständigen Dienstverrichtung an einem festen Arbeitsplatz nicht anfallen. Es macht keinen Unterschied, ob sich dieser feste Arbeitsplatz am Werksgelände des Arbeitgebers oder am Werksgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers befindet. Die mit Tätigkeiten an wechselnden Arbeitsplätzen verbundene Reiseerschweris liegt da wie dort nicht vor und es ist auch nicht erkennbar, wieso in Konstellationen wie der vorliegenden ein Bedarf an Mobilitätsanreizen gegeben sein soll.

25 Es trifft nicht zu, dass das BFG „diametral gegen den eindeutigen in § 3 Abs. 1 Z 16b EStG klar zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers“ entschieden habe. Vielmehr ergibt sich aus den zitierten Gesetzesmaterialien, dass etwa ein Tätigwerden am ständigen Betriebsgelände des Arbeitgebers (z.B. Bauhof) nicht unter diesen Tatbestand fällt (vgl. Initiativantrag zur Reisekosten-Novelle 2007). Dies muss für die ständige Tätigkeit eines Dienstnehmers am Betriebsgelände eines Auftraggebers (Großkunden) des Arbeitgebers gleichermaßen gelten.

26 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

27 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 29. Mai 2024