

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache XY GmbH, Adresse-A, gegen die Sammelbescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 21.11.2008 und 29.9.2011, betreffend L, DB und DZ und den dazugehörigen Säumniszuschlägen für die Zeiträume 2000 bis 2005 in der Sitzung am 15.10.2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert:

Die Höhe der Abgabe ist dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (nunmehr Beschwerdeführerin, Bf.) ist die Rechtsnachfolgerin der Firmenname, mit welcher sie als übernehmende Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 5. September 2011, im Firmenbuch eingetragen am 23. September 2011, verschmolzen worden ist.

In zwei, die Zeiträume vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 sowie 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005 umfassenden "Prüfungen lohnabhängiger Abgaben" bei der Bf., stellte der Prüfer bzw. die Prüferin fest, dass die Bezüge für die im Prüfungsbericht angeführten Dienstnehmer der Bf. nicht der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ("begünstigten Auslandstätigkeit") unterstellt werden können und auch für die Privatnutzung des Firmen-PKW's durch die "Auslandsabteilung" kein Sachbezug berücksichtigt worden ist. Vielmehr habe eine Nachversteuerung der bisher steuerfrei (dh. ohne Einbehaltung der Lohnabgaben) belassenen Bezüge für die Jahre 2000 bis 2005

zu erfolgen, da die Grundvoraussetzung "Errichtung einer begünstigten Anlage durch ein inländisches Unternehmen im Ausland" nicht gegeben sei.

Das Finanzamt erließ am 21. November 2008 und am 29.9.2011 die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie die dazugehörigen Säumniszuschläge für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2005. Darin wurde die Bf. als Arbeitgeberin gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

In der Beschwerde vom 9. Dezember 2008 wurde Folgendes ausgeführt:

Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzungen aufgrund des Punktes 4. des Prüfberichtes - Personalgestellung und Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) und gegen die Festsetzungen aufgrund des Punktes 2. des Prüfberichtes - Privatnutzung Firmen PKW durch die "Auslandsmitarbeiter" und gegen die in diesem Zusammenhang festgesetzten Säumniszuschläge.

Begründung:

Die Firmenname ist Mitglied eines Konzerns, dessen Muttergesellschaft ihren Sitz in Österreich hat. Neben inländischen Gesellschaften gehören auch eine Vielzahl ausländischer Gesellschaften zum Konzernverbund.

Der Betriebsgegenstand der Firmenname liegt in der Aufschließung von Gesteinvorkommen sowie in der Gewinnung und im Vertrieb von Gestein aller Art.

Entgegen der Ausführungen in der Berichtsbeilage des GPLA-Prüfers besitzt auch die Firmenname selbst eine Reihe von Tochtergesellschaften, die ihren Sitz teils im Inland, teils im Ausland haben. Allen Gesellschaften ist gemeinsam, dass sie sich mit dem Aufsuchen von Bodenschätzen und dem Abbau von Hartgestein beschäftigen sowie in diesem Zusammenhang auch alle begünstigte Maschinen und Anlagen errichten.

Im Prüfungszeitraum (KJ 2000 - 2004) beschäftigte unsere Klientin neben dem Geschäftsführer, Verwaltungsangestellten und Steinbrucharbeitern auch weitere 7-9 Angestellte, die im Rahmen einer Personalgestellung im Konzern überwiegend bei Tochter- bzw. Schwesterfirmen im Ausland tätig waren.

Der Aufgabenbereich dieser gegenständlichen Mitarbeiter umfasste im Wesentlichen folgende Tätigkeiten:

- Kaufmännische Leitung*
- Technische Leitung*
- Verwaltungsorganisation*
- Beteiligungscontrolling*
- Technische Betreuung vor allem in Bezug auf die Konzeption neuer Anlagen und dem Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen.*

Festgestellt wurde, dass diese in den Dienstzetteln der Arbeitnehmer angeführten Tätigkeitsbereiche mit den tatsächlichen Gegebenheiten, sowie den Reisekostenaufzeichnungen im Einklang standen. Unter der allgemeinen Bezeichnung "Beteiligungscontrolling" wird innerhalb des Konzerns der Aufbau und die Implementierung von Kostenrechnungsmodulen und Wirtschaftlichkeitsrechnungen der einzelnen Anlagen verstanden. Im Zuge des Prüfberichtes wurde Herr Mag. A explizit als Vorstandsmitglied" mit den Tätigkeitsbereichen der "kaufmännischen und technischen Leitung in den einzelnen Ländern" angeführt. Dabei sei erwähnt dass die Vorstandsposition lediglich dazu dient einen inländischen Zeichnungs-berechtigten Vertreter im Ausland zu haben um dadurch rechtlich handlungsfähig zu sein. Eine konkrete gesonderte Tätigkeit ist mit dieser protokollierten Funktion jedoch nicht verbunden.

*Die betroffenen Mitarbeiter werden im Rahmen von **Personalgestellungs-verträgen** an die einzelnen ausländischen Tochter- und Schwesterunternehmen überlassen. Die Dienstnehmer stehen diesen unterstützend in den einzelnen Tätigkeitsbereichen zur Verfügung. Dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Personalgestellung handelt wurde auch im Prüfbericht festgehalten (siehe Überschrift Punkt 4.).*

Aufgrund der vorgelegten Reisekostenaufzeichnungen ist weiters unstrittig, dass die zeitlichen Voraussetzungen für die geltend gemachten Steuerbefreiungen iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) für die gesamten verfahrensgegenständlichen Zeiträume vorliegen.

Betriebsgegenstand der ausländischen Konzernmitglieder, bei welchen die gegenständlichen Arbeitnehmer tätig waren, ist in der Regel der Abbau von hartem Gestein (Kies, Sand).

Wie im Prüfbericht (Seite 5, 2. Absatz) klar festgestellt, werden in diesem Zusammenhang Maschinen und Anlagen begünstigt errichtet. Bezüglich des Umfangs der getätigten Investitionen verweise ich auf die bereits im Zuge der durchgeführten Prüfung an die Behörde übergebenen Unterlagen.

Unter Hinweis auf das Protokoll über die Lohnsteuerbesprechung 1999 verneinte die belangte Behörde das Vorliegen einer begünstigten Auslandstätigkeit iSd. § 3 Abs 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) und führte als Begründung an, dass die Personalgestellung keine begünstigte Tätigkeit darstellt, wenn das begünstigte Vorhaben (Anlagenerrichtung) nicht vom inländischen Arbeitsgeber des gestellten Personals und auch nicht vom Personalnehmer, sondern von einem Dritten (wenn auch zum Teil einen inländischen Unternehmer) durchgeführt wird.

Die Anlagenerrichtung wurde jeweils durch das ausländische Tochter- bzw. Schwesterunternehmen durchgeführt, welchen dafür die gegenständlichen Dienstnehmer zur Verfügung gestellt wurden.

Darüber hinaus stehe die Begünstigung bei einer Personalgestellung nicht zu, wenn der Errichter der Anlage ein ausländischer Unternehmer sei. Laut Rz 56 und Rz 60 der Lohnsteuerrichtlinien bzw. EAS 2463 liege ein begünstigtes Vorhaben dem Grunde nach

nur dann vor, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet oder wenn einem inländischen Unternehmen Rechte zur Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen eingeräumt werden.

*Wie der **Verwaltungsgerichtshof** in seinen Erkenntnissen vom **17.11.2004 (2000/14/01 05)** vom **8.10.2005 (2002/13/0024)**, vom **24.10.2005 (2001/13/0226)**, vom **24.10.2005(2002/13/0068)** sowie der UFS Klagenfurt (24.2.2004, RV/0174-K/02) entschieden haben, stellt die in Rede stehende Begünstigung jedenfalls dann nicht darauf ab, dass ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine **Personalgestellung** vorliegt. Hinsichtlich der Personalgestellung sind auch jene Fälle begünstigt, in denen die Anlagenerrichtung nicht durch einen inländischen Arbeitgeber, sondern durch ein "anderes Unternehmen" erfolgt. Dies entspricht auch der ratio der Bestimmung, die Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Wirtschaft zu stärken: Wirkt der inländische Arbeitgeber nicht selbst an der Errichtung der begünstigten Anlagen mit, sondern stellt er anderen Unternehmen Arbeitskräfte anlässlich einer Anlagenerrichtung im Ausland zur Verfügung, kann davon ausgegangen werden, dass er entsprechende Aufträge leichter akquirieren kann, seine Wettbewerbsfähigkeit also verbessert wird, wenn er die Leistung günstiger, weil nicht durch inländische Lohnabgaben belastet, anbieten kann.*

Durch die zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes konnte die auch in den Lohnsteuerrichtlinien vertretene Auffassung der Österreichischen Finanzverwaltung nicht mehr aufrechterhalten werden, sodass mit dem AbgÄG 2005 (mit Wirksamkeit 1.1.2006) der § 3 Abs. 1 Z 10 EStG insoweit geändert wurde, als die Notwendigkeit der Anlagenerrichtung auf "andere inländische Betriebe" eingeschränkt wurde.

Die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) für die Personalgestellung der Firmenname an ausländische Tochter- bzw. Schwesterunternehmen anlässlich deren Errichtung von Anlagen ist daher im gegenständlichen Fall jedenfalls unter dem Aspekt der Personalgestellung an andere Unternehmen anzuwenden.

Da die Personalgestellung an sich einen eigenen Begünstigungstatbestand bildet, wenn sie - wie im gegenständlichen Fall - anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen erfolgt, ist eine weitere Qualifikation der Tätigkeiten der bereitgestellten Dienstnehmer entbehrlich. Es ist daher nicht relevant, ob es sich um Tätigkeiten wie Montageüberwachung, Planung, Schulung bzw. um mittelbare oder unmittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben handelt.

Eine Einschränkung der Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) auf die Anlagenerrichtung durch inländische Unternehmungen würde überdies der, von Österreich als Mitgliedsstaat der EU, zu gewährleistenden Freiheit des Dienstleistungs-verkehrs (Art 49 EG) widersprechen, zumal dadurch die Überlassung von Arbeitnehmern an ausländische Gestellungsnehmer gegenüber der Überlassung von Arbeitnehmern an inländische Gestellungsnehmer dadurch erschwert

wird, dass unter sonst gleichen Bedingungen nur im letzteren Fall Steuerbefreiungen gewährt werden.

Die von den gegenständlichen ausländischen Tochter- bzw. Schwester-gesellschaften unstrittig durchgeführte begünstigte Errichtung von Anlagen erfolgt im Zuge der Gewinnung von Bodenschätzen.

Darüber hinaus ist auch das Aufsuchen von Bodenschätzen ein wesentlicher Tätigkeitsbereich der ausländischen Konzernunternehmen. Dieses Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen wird nicht durch die Firmennamen durchgeführt, sondern ausschließlich durch die ausländischen Tochter- bzw. Schwesterunternehmen (siehe auch Prüfbericht Seite 5).

Für diese begünstigte Tätigkeit des Aufsuchens und Gewinnens von Bodenschätzen werden den jeweiligen ausländischen Tochter- bzw. Schwesterunternehmen die gegenständlichen Arbeitnehmer von der Firmennamen zur Verfügung gestellt.

Die von den, für die ausländischen Unternehmen tätigen, Arbeitnehmern konkret erbrachten Leistungen stellen jedenfalls eine mittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben der ausländischen Tochter- bzw. Schwester-unternehmen dar.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) verlangt für die Steuerbefreiung (neben der hier unstrittigen zeitlichen Komponente), dass Arbeitnehmer inländischer Betriebe Einkünfte für begünstigte Auslands-tätigkeiten beziehen.

Als begünstigte Auslands-tätigkeit definiert lit. b der genannten Bestimmung auch "das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland".

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) enthält jedoch keine Bestimmung, wonach als weitere Voraussetzung das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland durch ein inländisches Unternehmen erfolgen muß.

Eine derartige Auslegung ist auch nicht durch die Absicht des Gesetzgebers geboten, die eine Verbesserung der Konkurrenzfähigkeit inländischer Arbeitgeber zum Ziel hat. Wie der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 24.10.2005 (2001/13/0226) ausgesprochen hat, kann im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch einen inländischen Arbeitgeber an andere Unternehmen anlässlich einer begünstigten Tätigkeit im Ausland davon ausgegangen werden, dass der inländische Unternehmer entsprechende Aufträge zur Überlassung von Arbeitskräften leichter akquirieren kann, seine Wettbewerbsfähigkeit also verbessern wird, wenn er die Leistung günstiger, weil nicht durch inländische Lohnabgaben belastet, anbieten kann.

Darüber hinaus hat der VwGH in den beiden Erkenntnissen 2001/13/0226 und 2002/13/0024, in welchen er sich mit der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) im Falle der Personalgestellung bei begünstigter Anlagenerrichtung auseinandersetzte, mit seiner Formulierung, dass "die in Rede stehende Steuerbegünstigung **jedenfalls** dann nicht darauf abstellt, dass ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine Personalgestellung

vorliegt", deutlich zum Ausdruck gebracht, dass auch in den anderen Fällen der begünstigten Auslands-tätigkeiten nicht darauf abzustellen ist, ob die begünstigte Auslandstätigkeit durch ein inländisches oder ein ausländisches Unternehmen erfolgt.

Maßgeblich sind daher allein die beiden vom Gesetzeswortlaut des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) geforderten Voraussetzungen: Bezüge eines inländischen Arbeitgebers für begünstigte Auslandstätigkeiten.

Im gegenständlichen Fall liegen beide Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) auch unter dem Aspekt der begünstigten Tätigkeit des Aufsuchens und Gewinnens von Bodenschätzen vor, sodass die Festsetzung der gegenständlichen Lohnabgaben auch im Hinblick auf das Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen zu Unrecht erfolgte.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass seitens der Behörde sowohl das Vorliegen einer begünstigten Anlagenerrichtung, das Vorliegen einer eindeutigen Auslandstätigkeit als auch das Vorliegen von begünstigten Tätigkeiten anerkannt wurde. Zudem wurde seitens der Behörde auch festgestellt dass es sich eindeutig um eine Personalgestellung durch den inländischen Arbeitgeber an die ausländischen Konzern-gesellschaften handelt.

Die Anerkennung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) wurde lediglich dadurch verwehrt, dass die begünstigten Anlagen nicht durch den inländischen Arbeitgeber sondern durch ausländische Tochter- und Schwestergesellschaften erfolgt ist. Genau diese Frage, ob für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) auch eine ausländische Gesellschaft der Errichter der im Ausland gelegenen Anlage sein kann, war Gegenstand mehrerer jüngst ergangener Entscheidungen durch den VwGH. Dieser hat insbesondere im letzten Erkenntnis, vom 24.10.2005 (2002/13/0068) sogar über die Personalgestellung hinaus generell die einschränkende Auslegung der Finanzverwaltung verworfen. Demnach stellt die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) nicht darauf ab, wer "Errichter" der ausländischen Anlage ist. Sie erfordert in keiner Weise, dass der inländische Arbeitgeber auch "Errichter" der Anlage sein muss. Es reicht völlig aus, wenn sich der inländische Arbeitgeber an der ausländischen Anlagenerrichtung lediglich beteiligt, indem er mit einer der in § 3 Abs 10 Z 1 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005) aufgezählten Tätigkeit (wenn auch in völlig untergeordnetem Ausmaß) beisteuert. Im gegenständlichen Fall erfolgt die Beteiligung im Rahmen der Personalgestellung durch den inländischen Arbeitgeber. Es ist auch ausreichend wenn er in einer Form der Unternehmerischen Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt.

Weiters richtet sich die Berufung gegen die Festsetzungen des Punktes 2. des Prüfberichtes. In diesem Zusammenhang erfolgte eine Besteuerung der Sachbezüge für Firmen PKW der Auslandsmitarbeiter für jenen Teil, der auf die steuerfreien Einkünfte entfällt. Aufgrund der Steuerfreiheit der Bezüge gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG (in der

Fassung bis 31.12.2005) sind auch die entsprechenden Privatnutzungsanteile der Firmen PKW steuerfrei.

Weiters richtet sich die Berufung gegen die mit diesen Abgabennachverrechnungen im Zusammenhang stehenden festgesetzten Säumniszuschlägen in Höhe von EUR 14.093,51.

Wir beantragen daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Festsetzung der Nachforderung der Lohnabgaben unter Berücksichtigung der anzuwendenden Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (in der Fassung bis 31.12.2005). Die gesamte Lohnsteuernachzahlung beläuft sich sodann auf EUR 23.790,40, die DB Nachzahlung auf EUR 1.018,79 und die DZ Nachzahlung auf EUR 106,67. Der gesamte festzusetzende Säumniszuschlag beträgt EUR 498,32.

Die Beschwerde vom 29. Oktober 2011 hinsichtlich des Jahres 2005 ist inhaltlich im Wesentlichen gleichgelagert und es wird daher nur ein relevanter Teilauszug wiedergegeben:

Hinsichtlich des Sachverhaltes kann grundsätzlich auf die Ausführungen zur Auslandstätigkeit der Dienstnehmer Mag. A, DI B, DI C, D, Mag. E, F, G und H im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. September 2011 verwiesen werden. Ergänzend und klarstellend kann für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes folgendes festgehalten werden:

In einer schriftlichen Beantwortung diverser Fragestellungen iZm gegenständlichem Sachverhalt wurde der Prüferin mitgeteilt, dass es sich bei den in Rede stehenden Leistungen um Passivleistungen der Berufungswerberin (Überlassung von Dienstnehmern) handelt, was im erwähnten Bericht auch nicht in Abrede gestellt wurde.

Die Inanspruchnahme der Personalgestellungsleistung der Berufungswerberin durch die ausländischen (Schwester)gesellschaften erfolgt schon von der Natur der Sache her ausschließlich im Zusammenhang mit begünstigten Anlagenerrichtungen bzw. dem Ausbau von Abbau- und Produktionskapazitäten, da es sich gerade bei diesen strategisch bedeutungsvollen Sachverhalten um solche handelt, bei denen das immense Know How der Berufungswerberin bzw. ihrer Dienstnehmer von den Auslandsgesellschaften benötigt wird. Im Gegensatz dazu wird das - in Relation dazu kaum Spezial-Know-How erfordernde - Tagesgeschäft faktisch ausschließlich durch das lokale Management / die lokale Geschäftsführung der betreffenden Auslandsgesellschaften sowie dem diesen zur Verfügung stehenden lokalen Personal besorgt. Die im Prüfungsbericht getätigte Feststellung, wonach die oben erwähnten Dienstnehmer der Berufungswerberin gleichsam die Gesamtleitung der Auslandsgesellschaften besorgen, ist vor diesem sachverhaltsmäßigen Hintergrund insoweit nicht korrekt.

Gleichermaßen ist auch die Textierung bezüglich Verrechnung der Konzernumlage ("Verrechnung der Kosten kaufmännischer und technischer Dienstleistungen") vor oben geschildertem Sachverhalt zu betrachten: Die abgerechneten Dienstleistungen stehen faktisch ausschließlich mit dem technisch-administrativen Aufbau/Umbau bzw der

Erweiterung und Erschließung von Produktionsstätten und somit regelmäßig mit konkreten Anlagenerrichtungen in Zusammenhang.

Entsprechend der Anforderung des Prüforgans wurde seitens der Berufungswerberin eine exakte Aufstellung zur Verfügung gestellt, aus der im Detail ersichtlich ist, im Rahmen der Errichtung welcher Anlagen durch welche Auslandsgesellschaft die in Rede stehenden Dienstnehmer von der Berufungswerberin im Jahr 2005 gestellt wurden (vgl. Beilage).

Mangels Urgenz weiterer Unterlagen im Gefolge der Aushändigung erwähnter Aufstellung durch die Prüferin wurde seitens der Berufungswerberin davon ausgegangen, dass die zur abschließenden steuerlichen Würdigung erforderlichen Sachverhaltselemente umfassend dargelegt wurden. Umso mehr verwundert der Umstand, dass im Bericht moniert wird, dass in der Aufstellung nicht "gesondert angeführt" wurde, "welche Tätigkeiten die betroffenen Dienstnehmer im Zusammenhang mit der Errichtung dieser Anlagen ausgeführt haben". Ein derartiges Informationsbegehren wurde im Zuge der Prüfung nicht an die Berufungswerberin herangetragen und somit auch nicht im Detail dargelegt.

Sehr wohl wurden demgegenüber die seitens des Prüforgans nach Art einer Stichprobe angeforderten lückenlosen Aufenthaltsnachweise für zwei der in Rede stehenden Dienstnehmer (Mag. A, DI B) für die Monate April, Mai und Juni 2005 vorgelegt, wodurch seitens der Berufungswerberin die behaupteten Auslandsaufenthalte (untermauert durch entsprechende Belege) lückenlos nachgewiesen werden konnten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

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

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

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

Im deutschen Vorbild heißt es:

"Zu den begünstigten Tätigkeiten gehören zB das Aufsuchen des begünstigten Standortes für das Vorhaben auf Grund eines bereits erteilten Auftrages und daran anschließende Tätigkeit, insbesondere Entwurf, Projektierung und baureife Planung, die Ausschreibung und Vergabe von Aufträgen, die Überwachung der Lieferungen, des Baus und der Montage sowie die Bohrungen und Vermessung und die Schulung einheimischer

Arbeitskräfte...Zu den begünstigten Montagefällen gehört auch die Tätigkeit der Mitarbeiter beratender Ingenieurfirmen, wenn sie im Auftrag eines ausländischen Auftraggebers ausgeübt wird und im Zusammenhang mit einem der genannten Vorhaben steht."

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag die Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (Abs. 3).

Nach Abs. 4 lit. c leg. cit. gehören zur Beitragsgrundlage nicht:
die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge.

Gemäß § 122 Abs. 7 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

Wie bereits im Vorhalteverfahren abgeklärt, steht außer Streit, dass es sich bei den betroffenen Dienstnehmern um Arbeitnehmer eines inländischen Betriebes handelt.

Arbeitnehmergestellung liegt vor, wenn eine vertragliche Vereinbarung zwischen zwei Gesellschaften besteht, nach der ein Arbeitnehmer der inländischen Gesellschaft der ausländischen Gesellschaft für einen bestimmten Zeitraum zur Verfügung gestellt wird. Grundvoraussetzung für eine Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist die Errichtung einer Anlage im Ausland. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt ist, kommt die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung usw.) zum Tragen.

Auch Nolz/Lokouta sind der Ansicht, dass die Absicht des Gesetzgebers, Arbeitgebern einen steuerlichen Entlastungsanreiz für Auslandsengagements zu gewähren, zu berücksichtigen sei. Dies erfordere eine weite Auslegung des Gesetzeswortlautes (Nolz/Lokouta. Lohnsteuerrichtlinien 1992 - Internationale Aspekte, ÖStZ 1992, 213 und Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 3 Rz. 17.1.lit.e).

Die Überlegungen des historischen Gesetzgebers, der durch Steuerfreistellung der am Anlagenbau beteiligten Dienstnehmer "Waffengleichheit" zwischen den österreichischen

und ausländischen Unternehmen im Wettbewerb um den Industriebau herzustellen wollte, seien von entscheidender Bedeutung im Berufungsfall. Die Nichteinbeziehung von Dienstnehmern im Rahmen von Personalgestellungen bei Bauausführungen ausländischer Unternehmen widerspreche aber gerade den Intentionen des historischen Gesetzgebers, zeichne sich der Wirtschaftsstandort Österreich im Bereich Industriebau durch seinen besonderen Exportartikel "Humankapital" und weniger durch seine unmittelbare Übernahme der Bauausführungen aus. Dies sei bereits dem historischen Gesetzgeber bekannt gewesen, der vorausblickend die Verlagerung von selbst durchgeführtem Anlagenbau Richtung Personalgestellung in der österreichischen Wirtschaft vorweggenommen und den Befreiungstatbestand auf die bloße Personalgestellung ausgeweitet habe.

Den historischen Gesetzgeber möge hinsichtlich der Personalgestellung auch folgender Gedanke geleitet haben: während bei unmittelbaren Bauausführungen durch österreichische Unternehmen durch Betriebsstättengründung regelmäßig nicht nur die Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich der Dienstnehmer, sondern auch hinsichtlich des Betriebsstättengewinnes verloren gehe, werde im Falle der Personalgestellung zumindest die Besteuerung des Gewinnes des österreichischen Gestellers gesichert, weil dieser regelmäßig keine Betriebsstätte im Ausland unterhalte.

Eine restriktive Auslegung dahingehend, dass es sich bei "anderen Unternehmungen" um österreichische handeln müsse (wie dies im Protokoll zur Lohnsteuerbesprechung 1999 vertreten werde), sei weder durch den Gesetzeswortlaut noch durch die Abstellung auf die Absicht des Gesetzgebers gedeckt. Die Erlässe des BMF und das Protokoll zur Lohnsteuerbesprechung 1999 sowie die Lohnsteuerrichtlinien 1999 stellten einen Auslegungsbehelf dar, der über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus keinerlei Rechte und Pflichten begründete.

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass in den Jahren 2000 bis 2005 Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin anlässlich Errichtung bzw. Erweiterung und Erneuerung von Anlagen zum Abbau von hartem Gestein (Kies, Sand) eingesetzt wurden. Die Dienstverhältnisse der Arbeitnehmer zur Bf. blieben aufrecht.

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind

- die Bauausführungen (Maßnahmen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken im Zusammenhang stehen wie Vorbereitungshandlungen, Projektierung, bauliche Planung, Konzeptionierung udgl.);
- die Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen (Aufstellung von ortsfesten Anlagen und von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen - Rechenanlagen, aus Hard- und Software bestehende Anlagen);
- die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, und weiters

- das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland (Eduard Müller, Steuerliche Konsequenzen von Mitarbeiterentsendungen ins Ausland, SWI 2000, S 397).

Die angeführten Auslandstätigkeiten, wie Bauausführung, Montage, Wartung, Personalgestellung, Planung und Beratung, sind immer begünstigt, soweit sich all diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen beziehen (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Bd I Tz 51 zu § 3).

Tätigkeiten wie Inbetriebnahme, Instandsetzung, Montageüberwachung, Wartung von Anlagen, Engineering, Schulung, Beratung und die Gestellung von Arbeitskräften sind nur dann begünstigt, wenn sie mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben im vorgenannten Sinne im Zusammenhang stehen (Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leinter-Wanke, EStG Rz 45 zu § 3).

Allen begünstigten Vorhaben ist gemeinsam, dass nicht nur eine unmittelbare, sondern auch eine mittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben des Arbeitgebers unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 fällt (Eduard Müller, aaO).

Unbestritten ist, dass folgende Vorhaben von den ausländischen Schwesternfirmen in Angriff genommen und auch teilweise verwirklicht worden sind:

SERBIEN UND MONETENGRO (seit 2000)

Ceramide: Investitionsvolumen bisher € 2 Mio.

Lagerstätten erkundung 2003

Genehmigungsverfahren 2004

Aufschließung Infrastruktur 2004/2005

Inbetriebnahme vorraussichtlich 2006

Steinbruch Sesevica: Erkundung + Inbetriebnahme

Diverse Kiesfelder entlang der Save: Lagerstätten erkundungen

Steinbruch "Silbersee": Lagerstätten erkundungen, Realisierung 2007/2008

Steinbruch "Rakovac": Investitionsvolumen bisher: € 200.000,-;

2006: zus. € 3 Mio.

Erweiterungsuntersuchungen, Genehmigungsverfahren 2004/2005

Inbetriebnahme 2006

BOSNIEN UND HERZEGOVINA (2001 - 2005)

Lukavac- Doboj: Investitionsvolumen 1 ,4 Mio. €

Rohstoffsicherung Steinbruch Doboj; 2001-2005 Genehmigungsverfahren;

Erhalt der Konzession; Erweiterung und Wiedereinbetriebnahme vom ehemaligen Steinbruch

Rohstoffsicherung Petrovo Sela - green field

Genehmigungsverfahren

Inbetriebnahme 2006

Lagerstättenerkundung

Rohstoffsicherung Jablanica - green field Investitionsvolumen 1,4 Mio. €

Lagerstättenerkundung 2003-2005

Inbetriebnahme Herbst 2005 (Bau einer Anlage)

Rohstoffsicherung Kupres - green field

Lagerstättenerkundung

Rohstofferkundung - green field

Zenica: keine Realisierung; 4 weitere Projekte: keine Realisierung

TSCHECHIEN

Ledcice: Investitionsvolumen bisher € 4,5 Mio.

Lagererkundung 1998-1999

Genehmigungsverfahren (1999-2001)

Bau einer Aufbereitungsanlage 2003

Vorrat: 30 Mio. To

Jährlicher Abbau: 600.000 To

(green field)

Steinbruch Dobkovicky: Investitionsvolumen bisher € 3 Mio.

Lagerstättenerkundung; Grundstückskauf

Bau einer Aufbereitungsanlage

Vlineves- green field: Investitionsvolumen bisher € 800.000,-

Lagerstättenerforschung

Grundstückskäufe

Genehmigungsverfahren

Inbetriebnahme 2007

Kylesovice- green field: Investitionsvolumen: € 300.000,-

Lagerstättenerkundung

Genehmigungsverfahren

Inbetriebnahme 2007

(Rohstoffsicherung Pilsen / Myslinka:

Lagerstättenerkundung Kaolin, Kies: 2002 - 2005

green field

Steinbruch Belice: Investitionsvolumen: € 1,8 Mio.

Lagerstättenerkundung

Installierung / Konzeption neue Anlage 2001

Bratcice: Investitionsvolumen: € 2,5 Mio.

Untersuchung Feldspat 2001/2002

Genehmigungsverfahren 2003/2004

Projekt Citov (seit 2000- green field): Investitionsvolumen: € 400.000,-

Lagerstättenerkundung

Genehmigungsverfahren

Öffnung voraussichtlich 2007

POLEN

Abbaugbiet Bienkovice- green field Investitionsvolumen: € 2 Mio.

Lagerstättenerkundung

Genehmigungsverfahren bis 2005

Inbetriebnahme voraussichtlich 2006

RUMÄNIEN

Potlogi: Investitionsvolumen: € 1 Mio.

Lagerstättenerkundung green field

Genehmigung

Bau einer Aufbereitungsanlage seit 2000

Inbetriebnahme 2001

Chajna: Investitionsvolumen: € 1 Mio.

Lagerstättenerkundung - green field

Genehmigung

Bau 2005/2006

Inbetriebnahme: vorraussichtlich 2006

Cimpulung: Investitionsvolumen: € 1,5 Mio.

Lagerstättenerkundung - green field project

Genehmigungsverfahren 2004

Inbetriebnahme 2005

Diverse Lagerstätten vor Bukarest:

Green fields; jedoch keine Realisierung

Erkundungen Granit / Hartgesteinvorkommen: 4 Projekte; in Sondierungsphase 2004/2005

KROATIEN

Steinbruch Okucani: Investitionsvolumen: € 4 Mio.

Lagerstättenerkundung 1998- 2005

Genehmigungsverfahren 1998- 2005

Inbetriebnahme 2002

Anlagenbau 2003

Steinbruch Seget: Investitionsvolumen: € 1,5 Mio.

Bau Anlage 2001

Lagerstättenprüfung entlang Autobahn

Steinbruch Trogir-green field

Erkundung seit 2002

Genehmigungsverfahren voraussichtlich 2006

Kiesprojekt Vukovina: Investitionsvolumen: € 5 Mio.

seit 2000 - green field

Lagerstättenerkundung

Genehmigungsverfahren seit 2000

Wahrscheinlich keine Realisierung

SLOWAKEI

Investitionsvolumen: € 1,8 Mio.

Lagerstättenerkundung-green field: 2001 -2003

Inbetriebnahme 2003

Bau einer Anlage

Hrondin - green field

Tarnok- green field Investitionsvolumen: € 300.000,-

Erkundung / Genehmigung; Inbetriebnahme 2004

Komjatice - green field:

Erkundung

Genehmigungsverfahren

Inbetriebnahme vorraussichtlich 2006

Kiesabbau Senec- green field:

Erkundung seit 2002

Genehmigungsverfahren seit 2002

Inbetriebnahme vorraussichtlich 2006

Kiesabbau Samorin: 1999- 2002 keine Realisierung

Kiesabbau Kosariska II Investitionsvolumen: € 1,5 Mio.

Erkundung

Lagerstättenerkundung

Inbetriebnahme 2006

Kiesfeld Okoc: Investitionsvolumen bisher € 100.000,-

Genehmigungsverfahren

Lagerstättenerkundung seit 2000

Realisierung ??

Ständige Modernisierung der Aufbereitungstechnik in allen Werken.

Pernek- green field

Lagerstättenerkundung

Genehmigungsverfahren

Inbetriebnahme - 2008

UNGARN

Kiesprojekte Nadasd Investitionsvolumen: € 100.000,-

Lagerstättenerkundung

Diverse Kiesprojekte - Hegyeshalom

Lagerstättenerkundung

Realisierung 2006

Győr- keine Realisierung

Steinbruch Tatabanya

keine Realisierung nach Lagerstättenerkundung

SLOWENIEN

Erweiterung Steinbruch Celje - 2000

Cerni Kai

Rohstoffanalyse

Aufbereitungsanlage

Keine Realisierung

Diverse Kiesprojekte entlang Autobahn

Murska Sobota

keine Realisierung

Steinbruch Sotina

Lagerstättenerkundung

keine Realisierung

Im Zuge der Realisierung dieser Vorhaben "assistierten" die österreichischen Dienstnehmer der ausländischen Schwester. Somit steht zunächst fest, dass die Personalgestellung der Bf. anlässlich der "Errichtung von Anlagen" bzw. dem Aufsuchen von Bodenschätzen iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 erfolgte.

Strittig ist, ob der Gegenstand der Assistenzleistung der österreichischen Dienstnehmer funktionell als "begünstigte Auslandstätigkeit" anzusehen ist oder nicht bzw. ob die Tätigkeiten der gestellten Dienstnehmer inhaltlich als Tätigkeiten anlässlich der "Errichtung von Anlagen" bzw. dem Aufsuchen von Bodenschätzen zu qualifizieren

sind oder nicht. Dieser Umstand ist anhand einer Funktionsanalyse der Tätigkeiten der Dienstnehmer näher zu beleuchten. Die in § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 angeführten (taxativ aufgezählten) begünstigten Tätigkeiten sind - mit Ausnahme des Tatbestandes "Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen ..." - funktionsmäßig determiniert. Dem klaren und eindeutigen Wortlaut "Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen..." fehlt eine nähere funktionelle Umschreibung. Im Streitfall wird- entsprechend der Intention des Gesetzgebers - von einer weiten Auslegung der Begünstigungsvorschrift auszugehen sein (Kommentar III, § 3 EStG 1988, S 23). Darüber hinaus ist bei der Realisierung von Vorhaben (im ehemaligen Ostblock) im Abbaubereich eine Besonderheit offensichtlich: ihnen ist eine Verquickung von "rein technischen" mit "administrativen" - aber notwendigerweise von technischen Spezialisten ausgeübten -Tätigkeiten immanent. Im Streitfall erachtet es das Bundesfinanzgericht daher als opportun, den Gegenstand der "begünstigten Auslandstätigkeit" im Rahmen der Personalgestellung (Assistenzleistung) nicht nur in der Mitwirkung einer "technischen Bau(aus)-führung", sondern auch im Aus/Aufbau des "technisch-administrativen" Bereiches einer Aufbereitungsanlage (Produktionsstätte, Steinbrecher- und Kiesaufbereitungsanlage, Förderbänder udgl.) zu sehen.

Die von der Bf. gestellten (technischen) Spezialisten waren bei der Umsetzung der oa. angeführten Projekte tätig und verrichteten folgende Tätigkeiten (dies geht aus der Anfrage an den bundesweiten Fachbereich vom 26.9.2005 hervor):

Im Zuge einer derzeit stattfindenden GPLA-Prüfung wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Ein in unserem Zuständigkeitsbereich ansässiges Steinbruchunternehmen gehört zu einem Konzern, der seinen Sitz im Inland hat und zu dem neben inländischen Beteiligungen auch eine Reihe von Tochterfirmen im Ausland gehören. Dieses Steinbruchunternehmen beschäftigte im Prüfungszeitraum (2000 - 2004) neben dem Geschäftsführer, Verwaltungsangestellten und Steinbrucharbeitern durchwegs 8 - 9 Angestellte, die zum weitaus überwiegenden Teil im Ausland bei entsprechenden Schwesterfirmen tätig waren.

Einer dieser Angestellten (in der Folge Angestellter A) ist Vorstand des Konzernbetriebes und auch Geschäftsführer bei der einen oder anderen ausländischen Tochterfirma des Konzerns.

Betriebsgegenstand der ausländischen Tochterfirmen ist in der Regel der Abbau von hartem Gestein (Kies, Sand). Es werden in diesem Zusammenhang auch Maschinen und Anlagen (begünstigt) aufgestellt.

Der Abbau des Gesteins erfolgt ausschließlich durch eigenständige ausländische Betriebe (Kapitalgesellschaften) des Konzerns. Die Personalkosten werden den ausländischen Schwesterfirmen entsprechend in Rechnung gestellt.

Als Arbeitsverwendung scheinen im Dienstzettel folgende Verwendungen auf:

Angestellter A:

Dem Angestellten werden die Tätigkeitsbereiche der kaufmännischen und technischen Leitung in den Ländern Tschechien, Slowakei, Kroatien, Slowenien und Polen übertragen.

Angestellter B:

Dem Angestellten werden folgende Arbeiten übertragen: Die Betreuung der Tochterfirmen in Bezug auf Kies- und Steinbruchtechnologie.

Angestellter C:

Dem Angestellten werden folgende Arbeiten übertragen: Die technische Betreuung der Tochterfirmen in Bezug auf

Beratung, Rationalisierung und Optimierung bestehender Anlagen

Konzeption neuer Anlagen

Bewertung und Akquisitionsobjekten

Tätigkeiten, die zum Bereich der technischen Leitung gehören.

Angestellter D: (vor der Verschmelzung Vorstand der eingebrachten AG):

Das Vorstandsmitglied ist insbesondere für die Betreuung der ausländischen Aktivitäten der Gesellschaft zuständig, für das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland und die damit zusammenhängende Errichtung von Anlagen, sowie für die Betreuung ausländischer Tochtergesellschaften.

Dienstort ist ausschließlich das Ausland, in dem die Gesellschaft Geschäftsakquisitionen tätigt, insbesondere in den Reformländern.

Angestellter E:

Dem Angestellten werden Tätigkeitsbereiche des Beteiligungscontrollings übertragen.

Angestellter F:

Dem Angestellten werden folgende Arbeiten übertragen: Die Betreuung der Tochterfirmen in Bezug auf Betontechnologie.

Bemerkt wird, dass das als Dienstgeber aufscheinende Steinbruchunternehmen selbst keinerlei Tochterfirmen besitzt und sich die Tätigkeitsbeschreibung (z.B. Angestellter B, C oder F: Betreuung der Tochterfirmen) daher nur auf Tochterfirmen der Konzernmutter beziehen kann.

Die tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten der Angestellten decken sich lt. Aussage der Geschäftsführung auch mit den in den Dienstverträgen angegebenen.

Die Bezüge sämtlicher vorhin angeführter Dienstnehmer wurden jeweils durchwegs 10 Monate (einschließlich der in diesen Monaten bezahlten Sonderzahlungen oder Gratifikationen) pro Jahr im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfrei ausbezahlt.

Lediglich für 2 Monate pro Jahr wurden die Bezüge als steuerpflichtig behandelt.

Aus den vorliegenden Reisekostenabrechnungen ist ersichtlich, dass die betroffenen Angestellten mit Ausnahme der Wochenenden in 10 Monaten pro Jahr durchwegs ununterbrochen im Ausland tätig waren und somit die zeitlichen

Anspruchsvoraussetzungen zutreffen würden. Es wird jedoch in keinem Land die Aufenthaltsdauer von 183 Tagen überschritten, weil die betroffenen Angestellten abwechselnd in verschiedenen Ländern tätig sind.

Lt. Rz. 56 als auch 60 der Lohnsteuerrichtlinien bzw. EAS 2463 liegt ein begünstigtes Vorhaben dem Grunde nach nur dann vor, wenn ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet bzw. wenn einem inländischen Unternehmen Rechte zur Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen eingeräumt werden. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt ist, kommt die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw.) zum Tragen.

Im vorliegenden Fall wird der Abbau der Bodenschätze (Gestein, Sand) nicht von einem inländischen Unternehmen sondern ausschließlich von einem ausländischen Tochterunternehmen der Konzernmutter durchgeführt und wird diesen ausländischen Betrieben zur Überwachung und Betreuung der Anlagen und des Abbaues von Bodenschätzen und zur kaufmännischen Organisation inländisches Personal in der oben geschilderten Form beigelegt

In dem jüngst ergangenen Erkenntnis des VwGH weist dieser in seiner Entscheidung ausdrücklich darauf hin, dass die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG jedenfalls dann nicht darauf abstellt, ob ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine Personalgestellung vorliegt.

Es ergeht die Anfrage, ob im vorliegenden Fall für die vorhin geschilderten Angestellten die Steuerbefreiung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG zusteht und nun nicht mehr Voraussetzung ist, dass ein inländisches Unternehmen einen Auftrag zur Errichtung einer Anlage erhält bzw. ein inländisches Unternehmen Bodenschätze aufsucht oder gewinnt.

Die Analyse der Funktionen zeigt, dass die Realisierung von Aufbereitungsanlagen (Förderbänder, Steinbrecher, Mühlen und dgl.) und Anlagebauten im weitesten Sinn ohne "Projektmanagement" nicht möglich ist. Gerade in diesem Bereich sind die Projekte komplexer geworden. Limitierte Ressourcen, vermehrtes Zusammenarbeiten von Spezialisten, komplexe Technologien und erhöhte Anforderungen an die Qualität sind die Hauptgründe dafür. Mit Hilfe des "Projektmanagements" soll ein zielwirksamer Vorgehensprozess initiiert und umgesetzt werden (Prof. Dr. H. R. Heinemann, Projektmanagement, Eidgenössische Technische Hochschule Zürich). Übertragen auf die konkreten Projekte im Berufungsfall heißt das, dass durch sinnvolle Arbeitsteilung und -organisation ein Vorgehensprozess erzeugt werden musste, der die einzelnen Aktivitäten sinnvoll geordnet und während der Ausführung derart gesteuert hat, dass die Projektziele leistungs-, termin-, kosten- und qualitätsgerecht erreicht werden konnten.

Die Projekte wurden von den oa. Personen ausgeführt. Projektleiter und die sie unterstützenden Personen (B, C, D, E und F) hatten darauf zu achten, dass die Bauvorhaben zielkonform realisiert bzw. bei allfälligen Abweichungen von den Zielvorgaben entsprechende Maßnahmen eingeleitet wurden. Der Funktion des

(Gesamt-) Projektleiters wie auch der ihn unterstützenden Personen ist es immanent, dass organisiert (Personaleinsatz, Maschineneinsatz, Materialnachschub), angeordnet (Arbeitsanweisung, Leistungs- und Zeitvorgaben) beaufsichtigt (Ist-Soll-Werte vergleichen) und kontrolliert (Kosten/Ressourcenkontrollen) wurde. Projektleiter sind diejenigen, die den Gesamtüberblick über das Bauvorhaben haben, die Fäden zu dessen Verwirklichung so ziehen, dass der Projektablauf geordnet und zielentsprechend stattfindet. Unter Bedachtnahme darauf, dass sowohl die unmittelbare wie auch die mittelbare Mitwirkung an begünstigten Vorhaben unter § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 fällt, dass eine nähere funktionsmäßige Determination des Tatbestandes "Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen..." dem klaren und eindeutigen Wortlaut der leg. cit. nicht entnehmbar ist, dass von einer weiten Auslegung der Begünstigungsvorschrift auszugehen ist, sind die Tätigkeiten der angeführten Dienstnehmer als begünstigte Auslandstätigkeiten zu werten.

Schließlich wird die vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach im Streitfall keine Mitwirkung an der technischen Bauausführung, sondern eine Unterstützung der ausländischen Schwesterfirmen bei wirtschaftlichen Belangen und dem Aufbau der Organisation vorliege, durch die aktenkundigen Dienstzettel widerlegt.

In der mündlichen Senatsverhandlung am 15. Oktober 2014 gab der ehemalige Geschäftsführer Name an, dass es sich bei den ausländischen Betrieben um Betriebe des ehemaligen Ostblocks gehandelt habe und diese daher als Schrottbetriebe bezeichnet werden konnten. Es war daher der Aufbau der kompletten betrieblichen Infrastruktur notwendig und diese Tätigkeiten gestalteten sich äußerst schwierig und waren sehr langwierig (Behördengänge, Bewilligungen uvam.).

Der Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass auf den Dienstzettel von Mag. A und Herrn B unter Punkt 7. "Arbeitsverwendung" angeführt worden ist, dass ihnen die kaufmännische und technische Leitung in verschiedenen ehemaligen Ostblockländern übertragen worden ist und sich diese Tätigkeit nicht auf die Errichtung von Anlagen beziehe. Weiters wurde ausgeführt, dass die vorgelegten Reiserechnungen teilweise mangelhaft waren und das Finanzamt Zweifel hege, dass in den ausländischen Firmen über 5 Jahre Anlagen errichtet werden.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass dies nicht nur einige Anlagen sind, sondern - wie auch mit Bildern dokumentiert - ca. 50 Lagerstätten mit Aufbereitungsanlagen zu errichten waren.

Vom fachkundigen Laienrichter Dr. XYZ (Experte für Arbeitsrecht) wurde dazu ausgeführt, dass sich die genaue, konkrete Tätigkeit sehr oft nicht aus dem Dienstzettel ergibt sondern dies nur ein Umriss der Tätigkeiten sei. Er bemängelt dazu, dass von Seiten des Finanzamtes die betroffenen Personen hinsichtlich ihrer genauen Tätigkeiten und auch der Reisebewegungen nicht befragt wurden.

Von Seite des steuerlichen Vertreters wird dieser Hinweis bestätigt, indem er ausführte, dass das Finanzamt aufgefordert wurde - um eine Verkürzung des Verfahrens zu

erreichen - die betroffenen Personen hinsichtlich ihrer Tätigkeit zu befragen (diese Vorgangsweise ist aktenkundig).

Weiters wurde im Zuge der Verhandlung vom steuerlichen Vertreter eine Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches über den Gegenstand "Dienstnehmerentsendung im Rahmen von Assistenzleistungen zu Tochterfirmen" vom 6. Juli 2004 vorgelegt. Der Sachverhalt gleicht dem gegenständlichen Sachverhalt. Als Antwort wurde erteilt, dass Steuerfreiheit im Rahmen der Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen gegeben ist.

Vom steuerlichen Vertreter wurde dem Vertreter des Finanzamtes vorgehalten, dass der Prüfer bzw. auch der jetzige Vertreter des Finanzamtes immer wieder, obwohl die Prüfung nun schon fast drei Jahre gedauert habe, neue Ergänzungersuchen erlassen habe. Diesen Ergänzungersuchen wurde immer wieder voll entsprochen. Es wurde auch eine Befragung der involvierten Personen angeregt, aber diese Anregung wurde seitens des Prüfers nicht angenommen.

Beispielhaft verwies der steuerliche Vertreter auf das Ergänzungersuchen vom 16. November 2007 indem eine Reihe von Unklarheiten angeführt worden sind.

Die Beantwortung dieses Ersuchens erfolgte in einem 11-seitigen Schreiben mit 1. Februar 2008. Die strittigen Punkte wurden aufgeklärt, kleine Fehler wurden dabei eingestanden aber nachträglich berichtigt, dazu wurde auch der Prüfungsverlauf chronologisch wie folgt dargestellt:

Unter nachfolgenden Hinweis auf die dargestellten Ereignisse seit Beginn der gegenständlichen GPLA Prüfung am 29.6.2005(!) erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass wir nicht "wiederholt" aufgefordert wurden geeignete Unterlagen beizubringen, sondern dass wir sowohl die im Ergänzungersuchen, vom 11.8.2006 als auch die im Ergänzungsansuchen vom 11.12.06 anforderten Unterlagen jeweils vollständig und in der angeforderten Form vorgelegt haben. Richtig ist vielmehr, dass seitens der Abgabenbehörde ständig neue Unterlagen und Informationen angefordert wurden, die bereits im Rahmen der durchgeführten Prüfung zur Einsicht zur Verfügung gestanden wären und auch zum Teil eingesehen und geprüft wurden. Die letzten Unterlagen wurden Ihnen mit Schreiben vom 28.2.2007 übermittelt. Am 16. 11 2007, also fast 9 Monate später, erging dann ein neuerliches Ergänzungsansuchen, welches nunmehr neuerlich beantwortet wird:

Chronologie GPLA-Prüfung 2000 - 2004

- 29.06.2005: Prüfungsauftrag/Prüfungsbeginn
- 14.09.2005: Besprechung Mag. Lobmayr (BNP) mit Hr. Klampfl und Hr. Niggas in Xyx
- 06.10.2005: Antwortschreiben des bundesweiten Fachsenates für Lohnsteuer (Mag. Gottfried Kernbichler) aufgrund Anfrage von Hr. Klampfl

Ohne Bezug zum gegenständlichen Sachverhalt wurde angeführt, dass es sich keine Arbeitsgestaltung handle (obwohl dies völlig unstrittig feststeht).

- 17.11.2005: Vorlage der im Zuge der Besprechung vom 14.09.2005 angeforderten Reisekostenaufstellungen von Herrn Mag. A und Herrn B mittels Einschreiben vom 17.11.2005 an die Gebietskrankenkasse Steiermark
- 12.01.2006: Prüfbericht sowie Haftungs- und Abgabenbescheide
Es wurde ausdrücklich festgestellt, dass sich die betreffenden Mitarbeiter nachweislich im Ausland aufgehalten haben und im Ausland Maschinen und Anlagen aufgestellt wurden. Die Aberkennung der Begünstigung erfolgte ausschließlich aus rechtlichen Gründen: Da die begünstigte Anlagenerrichtung durch ausländische Unternehmen durchgeführt wurde, stelle die Personalgestellung keine begünstigte Tätigkeit dar.
- 08.02.2006: Berufung gegen die gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide
Entsprechend VwGH-Erkenntnissen (17.11.2004 (2000/14101 05) u. 8.10.2005 (2001/1310226)) kommt es für die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht darauf an, dass ein inländisches Unternehmen die Anlage errichtet.
- 11.08.2006: Ergänzungsersuchen durch Herrn Klampfl
Anforderung von Nachweisen für ununterbrochene Auslandstätigkeiten sowie Frage nach Konzernverrechnungen
- 13.10.2006: Beantwortung Ergänzungsersuchen vom 11.08.2006
Vorlage der gesamten Konzernverrechnungen betreffend Prüfungszeitraum. Vorlage der Reiseaufzeichnungen und Belege für die Mitarbeiter Mag. I und DI Feistritzer für den gesamten Prüfungszeitraum.
- 11.12.2006: Ergänzungsansuchen durch Herrn Klampfl
Anforderung weiterer Belege zum Nachweis der Auslandstätigkeit für Mag. I und DI C sowie der Reiseaufzeichnungen und Belege für Mag. A und Hrn. B.
- 28.02.2007: Beantwortung Ergänzungsersuchen vom 11.12.2006
Vorlage weiterer Belege für die Mitarbeiter Mag. I und DI C für gesamten Prüfungszeitraum. Vorlage der Reiseaufzeichnungen und Belege für Mag. A und Hrn. B für den gesamten Prüfungszeitraum.
- 16.11.2007: Ergänzungsersuchen durch Herrn Klampfl
Zum Teil unverprobte Feststellungen betreffend einige Auslandsaufenthalte, Anfrage zur Klärung einzelner Sachverhalte betreffend Reiskostenabrechnung, neuerliches Aufwerfen bereits außer Streit gestellter Feststellungen
- 31.01.2008: Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 16.11.2007 *Vollständig Beantwortung aller neuerlich aufgetretenen Fragen samt Beibringung weiterer Nachweise.*

Als Schlusswort wurde vom Vertreter des Finanzamtes hingewiesen, dass die betroffenen Personen nachträglich als Zeugen befragt werden könnten.

Das Bundesfinanzgericht konnte diesen Vorschlag aufgrund der schon sehr langen Verfahrensdauer nicht aufgreifen, da sich an der grundsätzlichen Problematik (Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen und Gewinnung von

Bodenschätzen) ohnehin nichts ändern würde und die Auslandstätigkeit durch Erstellung der Reiserechnungen ohnehin bereits belegt war.

Im Beschwerdefall erstreckten sich die Tätigkeiten der kaufmännischen / technischen Leitung bzw. der sie unterstützenden Personen auf den techn(olog)isch-administrativen Bereich der Vorhaben. So hat beispielsweise eine "kostenoptimale" Errichtung von baulichen Vorhaben insoweit Einfluss auf die technischen Bau(aus)-führungen, als durch die (finanziell) verbindlichen Vorgaben die bauliche Durchführung, die Optimierung der baulichen Abläufe, der Einsatz der baubezogenen Arbeitskräfte und des Materials vorgegeben wird. Was die ressourcenmäßige Ausstattung der Produktionsstätten - also die Beschaffung der Betriebsmittel, den Aufbau der Organisationseinheiten und deren Inbetriebnahme - anlangt, so sieht das Bundesfinanzgericht dies als Teil der projektmanagenden und sie unterstützenden Assistenz Tätigkeiten an.

Zur Lösung der Streitfrage, ob die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen inländische und **ausländische** Unternehmungen umfasst, ist es erforderlich, die Entstehungsgeschichte der Steuerbefreiung näher zu beleuchten (Mag. Martin Puchinger, Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für konzerninterne Personalgestellung, ÖStZ 2003/3):

Mit der Novellierung des EStG 1972 hat die Steuerbefreiung am 18.12.1979 (BGBl 1979/550) in § 3 Z 14a Eingang gefunden. Die EB zur Novelle sprechen von "Verbesserungen für im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer inländischer Unternehmungen" (EB RV 113 XV. GP, 7). Im zweitfolgenden Absatz begründen die "Besonderen Bemerkungen" die Befreiung folgendermaßen: "Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaues im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsandten Arbeitnehmern im Vergleich zu anderen Ländern (zB der Bundesrepublik Deutschland) für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig aus" (EB RV 113 XV. GP, 7). Dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zufolge sollen durch die Novellierung des EStG 1972 "die gesetzlichen Bestimmungen für im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer von inländischen Unternehmungen verbessert werden" (AB 184 XV. GP, 1). Mit BGBl 1988/400 wurde das EStG 1988 erlassen. § 3 Z 14a wurde (getrennt von der Steuerbefreiung für Entwicklungshelfer und Experten) inhaltsgleich in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 übernommen (vgl. dazu den ausdrücklichen Hinweis auf die inhaltsgleiche Übernahme in EB RV 621 XVII. GP, zu § 3, 63).

Zur Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 haben sich vielfältige Literaturmeinungen und divergierende Rechtsansichten gebildet (vgl. Erlass des BMF zu § 3 Z 14a EStG 1972), wodurch eine grundsätzliche Steuerbefreiung bei praktischer Durchführung des Auftrages bzw. Befreiung auch im Rahmen von Personalgestellung gewährt werden kann, wobei keine Einschränkung auf inländische Gestellungsnehmer abzuleiten ist (SWK 1980, A I 138 oder ARD 3380/7/82 oder ARD 3409/7/82)).

Nach der (jüngeren) Ansicht des BMF kommt die Begünstigung nur dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte

Anlage errichtet bzw. sind Arbeitnehmer-entsendungen an ausländische Unternehmungen, die die Bauausführung - Bauleitung durchführen, nur dann begünstigt, wenn diese im Rahmen einer Assistenzleistung erfolgen (LStR 2002, RZ 56, LSt-Protokoll 1999 vom 30. 7. 1999, LSt-Protokoll 2001 vom 3. 7.2001 sowie EAS 2069 vom 3.6.2002, EAS 1205, SWI 2000, 409, Mag. Martin Puchinger, aaO).

Nun hat sich das Bundesfinanzgericht bei der Auslegung von Gesetzen - somit auch bei der Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 - an den Bestimmungen der §§ 6 und 7 ABGB zu orientieren (VwGH 28.10.1988, 1988/18/0091). Demnach darf einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Gegenstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorgeht (§ 6 ABGB).

Lässt sich ein Rechtsfall weder aus den Worten, noch aus dem natürlichen Sinne eines Gesetzes entscheiden, so muss auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle, und auf die Gründe anderer damit verwandten Gesetze Rücksicht genommen werden. Bleibt der Rechtsfall noch zweifelhaft, so muss solcher mit Hinsicht auf die sorgfältig gesammelten und reiflich erwogenen Umstände nach den natürlichen Rechtsgrundsätzen entschieden werden (§ 7 ABGB). Maßgebend ist somit der zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151, 20.11.1997, 95/15/0012). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen.

Unabhängig von den angeführten divergierenden Rechtsmeinungen und dem Umstand, dass im Beschwerdefall die Dienstnehmer im Rahmen einer Assistenzleistung tätig wurden, dass das Erfolgsrisiko bei den Tätigkeiten nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Österreich blieb, ergibt die Auslegung des "reinen" Wortlautes des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 "*Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen, ... weiters das Aufsuchen von Bodenschätzen*", keinen Hinweis auf eine Einschränkung dergestalt, dass eine Personalgestellung zu ausländischen Konzernunternehmen nicht unter die Befreiungsbestimmung fällt. Wie sich aus den EB zur RV ergibt, wollte der Gesetzgeber neben der Förderung inländischer Unternehmer auch Verbesserungen für die im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer inländischer Unternehmen erreichen. Legt man die Befreiungsbestimmung so aus, dass an ausländische Unternehmen gestellte Arbeitnehmer bei Verrichtung derselben Tätigkeit wie an inländische Unternehmen gestellte Arbeitnehmer keine Befreiung der Bezüge erhalten, bestünde die Gefahr einer verfassungsrechtlich bedenklichen, gleichheitswidrigen Interpretation des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH ist es verboten, wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch wesentlich Gleiches ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln (VfGH, B 171/02, Mag. Martin Puchinger aaO).

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gelangt das Bundesfinanzgericht im Streitfall zu dem Ergebnis, dass ungeachtet dessen, ob

der Gestellungsnehmer ein inländisches oder ausländisches Unternehmen ist, die Arbeitnehmer steuerrechtlich gleichzustellen sind. Der Begriff "andere Unternehmungen" erfasst somit sowohl ausländische wie inländische Unternehmungen, da sich aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht ableiten lässt, dass der Gesetzgeber die Personalgestellung nur insoweit, als sie dem österreichischen Anlagenbau im Ausland dient, steuerbefreit behandelt wissen will. Überdies sei folgende Überlegung anzumerken: hätte der Gesetzgeber ausschließlich auf die Förderung des Anlagenbausektors abgestellt, wäre dies anhand einer unmittelbaren Steuerbefreiung, die im EStG bzw. KStG Eingang zu finden gehabt hätte, möglich gewesen (Mag. Martin Puchinger, aaO).

So vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen vermögen (VwGH vom 28.01.2003, 2002/14/0139, VwGH vom 18.03.1992, 92/14/0019 uvam).

Zusammenfassend sei festgehalten: die Tätigkeiten der kaufmännischen / technischen Leitung und der sie unterstützenden Dienstnehmer, die in der Leitung und Überwachung der ("kostenoptimalen") Errichtung von Aufbereitungsanlagen (Steinbrecher, Gesteinsmühlen, Förderbänder) dem Aufbau der Organisation, der ressourcenmäßigen Ausstattung und Inbetriebnahme bestanden haben, sind als mittelbare und unmittelbare Assistenzleistungen im Rahmen der Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen bzw. dem Aufsuchen von Bodenschätzen - und somit als steuerfrei - zu qualifizieren.

Zu den Säumniszuschlägen ist noch zu bemerken, dass die Säumniszuschläge für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 bis 2004 zwar bescheidmäßig festgesetzt wurden aber buchungstechnisch nicht erfasst worden sind da Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 10 BAO nur dann festzusetzen sind, wenn sie den Betrag von 50 Euro erreichen.

Weiters wird angemerkt, dass die festgesetzten Lohnabgaben für die Jahre 2000 bis 2004, gebucht am 9. Dezember 2008 irrtümlich für die Jahre 2001 bis 2005 gebucht worden sind.

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen (siehe VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105, VwGH 10.08.2005, 2002/13/0024 und VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068) .

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, ist eine Revision nicht zulässig.