

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, WK und AK in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 18. Juni 2009 gegen

a) die Bescheide vom 20. Mai 2009 für die Haftung von Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag (DB) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) jeweils für die Jahre 2006 und 2007

und über die Festsetzung eines Säumniszuschlages betreffend Lohnsteuer und DB jeweils für das Jahr 2007, und

b) die Bescheide vom 27. Mai 2009 für die Haftung von Lohnsteuer, den DB sowie DZ jeweils für das Jahr 2008

des Finanzamtes Baden Mödling FA 16 StNr, nach der am 11. Jänner 2018 durchgeführten nicht mündlichen Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen

(alle Beträge in €):

	LSt 2006	LSt 2007	LSt 2008
Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Bf. als Arbeitgeber haftet	1.528,69	24.082,34	14.746,60
Säumniszuschlag zu LSt:			
Bemessungsgrundlage		24.082,34	
Säumniszuschlag		481,65	

	DB 2006	DB 2007	DB 2008
Bemessungsgrundlage	264.626,40	205.594,90	126.654,44

DB	11.908,19	9251,77	5.699,45
Säumniszuschlag zu DB:			
Bemessungsgrundlage		3.305,47	
Säumniszuschlag		66,11	

	DZ 2006	DZ 2007	DZ 2008
Bemessungsgrundlage	264.626,40	205.594,90	126.654,44
DZ	1.111,43	863,50	531,94

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bei Herrn A, geb. ab, in den o.a. Streitjahren erfüllt sind.

Die Firma C (vormals D) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2005 mit der Zielsetzung gegründet, eine integrierte Produktionsanlage zur Herstellung von Biodiesel aus Raps in China zu errichten.

Am letztlich ausgewählten Standort in N wurde die C1 N als 100 %ige Tochter der Bf. gegründet.

Herr A war seit 1. Juli 2005 als Geschäftsführer (GF) bei der Bf. in Brunn am Gebirge beschäftigt.

Der GF-Vertrag wurde mit 1. Juli 2007 erneuert und war bis 30. Juni 2010 befristet.

Am 20. März 2008 hat Herr A und sein GF-Kollege B wegen rechtswidriger Eingriffe in die Geschäftsführung gem. § 16a GmbHG das GF-Mandat niedergelegt und wurden

in weiterer Folge von der Bf. entlassen. Diesbezüglich wurde von den entlassenen Geschäftsführern Klage beim Arbeits- und Sozialgericht Wien (Z) eingebracht.

In der Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG vom 5. August 2008 hält die Beschwerdeführerin (Bf.) fest, dass der frühere Geschäftsführer A mit Wirkung ab dem 21. März 2008 fristlos entlassen worden sei, da dieser für seine China-Reisen eigenmächtig, ohne Abstimmung mit der Bf. und/oder der Finanzverwaltung die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch genommen habe.

Dies deshalb, da Herr A für die chinesische Tochtergesellschaft tätig gewesen sei (die in China eine Biodieselanlage errichtet habe).

Da aber seit dem AbgÄG 2005 die Personalgestellung nur noch für inländische Betriebe begünstigt sei, habe er die Steuerbefreiung zu Unrecht in Anspruch genommen.

Weiters habe Herr A die gesetzlich geforderte Monatsfrist zum weitaus überwiegenden Teil nicht eingehalten.

Er habe auch als damaliger Finanzvorstand die externe Lohnverrechnung (Fa. Stb1) angewiesen seine Gehaltszahlungen unter Berücksichtigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG abzurechnen.

Da somit die Steuerbefreiung zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei, seien Lohnabgaben verkürzt worden.

Darüber hinaus sei auch gegen A beim Arbeits- und Sozialgericht Wien ein Arbeitsgerichtsprozess anhängig.

Im am 20. August 2008 von der G erstellte Gutachten über die „Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG auf die Auslandstätigkeit des Herrn A für die D in den Jahren 2007 und 2008“ wird zusammenfassend festgehalten, dass

- die D in China eine eigene Anlage errichtet habe.
- Alle grundsätzlichen Voraussetzungen (Arbeitnehmer eines inländischen Arbeitgebers und Errichtung einer Anlage im Ausland; eine Personalgestellung lag nicht vor) für die Steuerfreiheit nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG seien für die von Herrn A erbrachten (kaufmännischen) Leistungen erfüllt worden.
- Die an Herrn A geleisteten Bezüge würden weder 2007 noch 2008 einer Lohnsteuer in China unterliegen.

Mit den o.a. Haftungs- und Abgabenbescheiden wurden der Bf. für die o.a. Streitjahre Lohnsteuer, DB, DZ sowie Säumniszuschläge zur Zahlung vorgeschrieben.

Begründet wurde diese Vorschreibung mit den auf Grund einer GPLA-Prüfung getroffenen Feststellungen, wonach für die Auslandstätigkeit des Angestellten der Bf. A die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht anzuwenden sei.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 18. Juni 2009 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Die Bf. berufe gegen die o.a. Bescheide ohne dies selbst zu begründen hinsichtlich der festgesetzten Lohnabgaben betreffend nur A, da sie dadurch Herrn A gem. § 257 Abs. 1 BAO die Möglichkeit geben möchte, der Beschwerde beizutreten, um „selbst das Heft in die Hand zu nehmen“.

Die Bf. stelle daher den Antrag die o.a. Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit Schriftsatz vom 26. Juni 2009 erklärte A seinen Beitritt zur Beschwerde vom 18. Juni 2009 insoweit es sich um Feststellungen ausschließlich seine Person betreffend handle.

Im Zuge der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 17. August 2009 begründete er seinen Beitritt in den Schriftsätzen vom 19. August 2009, 30. September 2009, 19. Oktober 2009, 2. Februar 2010, 19. Februar 2010 und 3. Jänner 2011 wie folgt:

Strittig sind die Hinzurechnungen der GPLA für

1. Verpflegungsaufwendungen

a) 2006: i.H.v. 1.534,26 € und

b) 2007: i.H.v. 3.274,71 €

sowie die

2. Gehalts-Hinzurechnungen

a) 2007 und

b) 2008

(lt. Bp-Bericht vom 20. Mai 2009).

ad Verpflegungsaufwendungen:

Hierbei seien ausnahmslos alle Abrechnungen des A (nicht so bei anderen Mitarbeitern der Bf.) als Kosten der privaten Lebensführung eingestuft worden.

Bei den angeführten dienstlich bedingten Taxi- und Hotelaufwendungen oder Gutachterkosten in China handle es sich keinesfalls um Kosten der privaten Lebensführung.

Bis 30. Juni 2007 sei mit der Bf. vereinbart gewesen, dass Tagesdiäten im Ausland erstattet werden. Bei einem zusätzlichen Geschäftsessen pro Tag sei keine Kürzung der steuerfreien Tagesdiäten (Rz 314 LStR 2002) erfolgt.

Ab 1. Juli 2007 habe die Bf. alle anfallenden tatsächlichen Kosten übernommen, weshalb ab diesem Zeitpunkt keine Tagesdiäten mehr angesetzt worden seien.

Hingewiesen werde auch darauf, dass sich alle verrechneten Repräsentationsaufwendungen in Summe unterhalb des steuerfreien Tagesdiätensatzes (für China 35,10 € pro Tag) befunden hätten.

Ein steuerpflichtiger Sachbezug in Form einer Übernahme von Kosten der privaten Lebensführung durch den Arbeitgeber sei nicht vorgelegen.

Auch die Spesenabrechnungen in Österreich hätten nur dienstlich bedingten Repräsentationsaufwand enthalten („Bewirtung von potentiellen Investoren und aufgrund der hohen Fremdfinanzierung mit Bankenvertretern“).

ad Gehalts-Hinzurechnungen:

Verwiesen werde auf das „ergänzende Gutachten“ vom 18. August 2009, wonach in der Selbstanzeige der Bf. vom 5. August 2008 fälschlicherweise davon ausgegangen worden sei, dass die Auslandstätigkeit von Herrn A nicht unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 falle, da es sich zum einen

- um eine Personalgestellung an ein chinesisches Unternehmen handeln solle und zum anderen
- die gesetzliche Monatsfrist „zum weitaus überwiegenden Teil“ in Abrede gestellt worden sei.

Bereits im „Gutachten“ vom 20. August 2008 sei hingewiesen worden, dass die Bf. selbst Vertragspartner des Anlagenerrichtungsvertrages gewesen sei, weshalb keine Personalgestellung vorliegen könne und somit die Steuerbefreiung „dem Grunde nach“ anwendbar sei.

Bezüglich „Erreichen der Monatsfrist“ halte die steuerliche Vertretung im Schreiben vom 18. August 2009 fest, dass ihrer Ansicht nach keine Steuerfreiheit für folgende Zeiträume vorliegen würde:

21.-24.5.2007

19.-27.7.2007

1.-13.10.2007

1.12.2007-5.2.2008

6.-17.2.2008

18.2.-20.3.2008 (wegen Entlassung keine Verlängerung mehr möglich)

Da die Bf. sowie der zur Beschwerde Beigetretene keine weiteren Einwendungen gegen die lt. BFG-Vorhalt vom 21. November 2017 beabsichtigten Festsetzungen erhob und auch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen wurde, war der Senat in nicht mündlicher Verhandlung mit der Beschwerde zu befassen.

***Das Bundesfinanzgericht hat nach nicht mündlicher
Senatsverhandlung über die Beschwerde erwogen:***

Beitritt zur Berufung:

Gem. § 257 Abs. 1 BAO kann einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist, beitreten, wer nach Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs. 1 BAO) in Betracht kommt. Gem. § 257 Abs. 2 BAO kann, wer einer Berufung beigetreten ist, die gleichen Rechte geltend machen, die dem Berufungswerber zustehen. Das Recht, einer Berufung eines anderen beizutreten, soll den im § 257 Abs. 1 genannten Personen ermöglichen, bereits in einem sie noch nicht betreffenden Rechtsmittelverfahren Parteistellung zu erlangen und Einwendungen vorbringen zu können, die sie sonst erst nach ihrer Inanspruchnahme als Berufungswerber vorbringen könnten (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1990, 86/13/0103).

Nach der Judikatur aller drei Höchstgerichte steht dem Arbeitnehmer das Recht zum Beitritt zu einer vom Arbeitgeber gegen den Lohnsteuerhaftungsbescheid eingebrachten Berufung zu. Die über die Berufung ergehende Erledigung ist einheitlich (dem Berufungswerber und dem Beigetretenen gegenüber) zu erlassen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, Tz. 13 und 17 sowie do. Zitate).

Der Beitritt zur Berufung der Bf. durch den (ehem.) Mitarbeiter A ist daher den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend erfolgt und war in das gegenständliche Beschwerdeverfahren einzubeziehen.

Auslandstätigkeit des A:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen,

wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht, von der Einkommensteuer befreit.

Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern (lit. a leg.cit.).

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 (lit. b leg.cit.).

Mit Einführung dieser Befreiungsbestimmung als Z 14 a im § 3 EStG 1972, Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550/1979, wollte der Gesetzgeber die Arbeitslöhne jener Arbeitgeber (inländischen Betriebe), die im Ausland Anlagen errichten, von der Einkommensteuer befreien. Ist ein Arbeitgeber (inländischer Betrieb) nicht Errichter der Anlage im Ausland, sind auch die Einkünfte, die Arbeitnehmer von diesem Arbeitgeber (inländischen Betrieb) beziehen, nicht von der Einkommensteuer befreit.

Mit der Anführung der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten, wie z.B. Planung, Beratung, Inbetriebnahme usw., wollte der Gesetzgeber lediglich zum Ausdruck bringen, dass er vom Befreiungstatbestand nicht nur die Errichtung der Anlage als solche, sondern auch mit der Errichtung der Anlage in Zusammenhang stehende Tätigkeiten mit umfasst wissen will.

Ist daher ein Arbeitgeber (inländischer Betrieb) beispielsweise nur mit der Planung, nicht jedoch mit der Errichtung der Anlage beauftragt, so sind die Arbeitslöhne dieses Arbeitgebers nicht von der Einkommensteuer befreit.

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

ad 1. Verpflegungsaufwendungen (betr. Streitjahre 2006 und 2007):

Die lt. Bp-Bericht ursprünglich hinzugerechneten Verpflegungsaufwendungen betr. A wurden von diesem zwischenzeitig glaubhaft gemacht, weshalb weder die Abgabenbehörde (siehe Schriftsatz vom 10. Jänner 2010) noch das Bundesfinanzgericht Einwendungen gegen eine Streichung der Hinzurechnungen bei A erhebt.

ad 2. Gehalts-Hinzurechnungen (betr. Streitjahre 2007 und 2008):

Für den der Beschwerde Beigetretenen wurden in den o.a. Streitjahren folgende Auslandsaufenthalte festgestellt, wobei die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, lediglich für den Zeitraum 28. Juli bis einschl. 30. September 2007 zur Anwendung gelangt:

2007	Jänner	keine Auslandstätigkeit
	Februar	keine Auslandstätigkeit
	März	Auslandstätigkeit nur vom 4.-17.3.2007 > Auslandstätigkeit geht nicht über den Zeitraum von einem Monat hinaus.
	April	Unterbrechung im Inland > Auslandstätigkeit beginnt erst ab 19.4.2007
	Mai	Unterbrechung im Inland vom 4.-8.5.2007, 21.-24.5.2007 und 30.+31.5.2007 (3 Tageregel lt. LStR für BFG nicht bindend)
	Juni	Unterbrechung im Inland am 1.6.2007 und 18. +19.6.2007 (3 Tageregel lt. LStR für BFG nicht bindend)
	Juli	Unterbrechung im Inland vom 2.-3.7.2007 und 19.-27.7.2007 (3 Tageregel lt. LStR für BFG nicht bindend) > Befreiungszeitraum beginnt ab 28. Juli 2007 bis inkl. 30. September 2007
	August	befreit
	September	befreit
	Oktober	Unterbrechung im Inland vom 1.-13.10.2007 und 29.-31.10.2007 (3 Tageregel lt. LStR für BFG nicht bindend)
	November	Auslandstätigkeit ab 1.11.2007 Rückkunft nach Wien lt. Bp am 30.11.2007
	Dezember	Da bereits am 1.12.2007 in Wien aufhältig > Dezember-Urlaub kann nicht der November- Auslandstätigkeit zugerechnet werden, da die November- Auslandstätigkeit nicht über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht

2008	Jänner	Auslandstätigkeit erst wieder ab 5. Jänner 2007
	Februar	Rückkunft nach Ö am 1.2.2007 Auslandstätigkeit erst wieder ab 18. Februar 2007

	März	Auslandstätigkeit endet mit 18. März 2007 > geht nicht über den Zeitraum von einem Monat hinaus (das wäre der 19.3.2007 gewesen)
--	------	--

Aufgrund der obigen Ausführungen zu den Punkten Verpflegungsaufwendungen und Gehalts-Hinzurechnungen ergeben sich folgende Abänderungen bei der Abgabensfestsetzung (siehe auch BFG-Vorhalt vom 21. November 2017):

LSt 2006	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Bf. als Arbeitgeber haftet	2.295,73 (= Hr. V. 7-9/2006 1.528,69 [= 383,32 + 807,32 + 338,05] + Dr. S.-L. f. Verpfl. 767,04)	1.528,69

LSt 2007	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Bf. als Arbeitgeber haftet	37.416,19 (= Dr. S.-L. f. Gehalt 35.778,79 + Dr. S.-L. f. Verpfl. 1.637,40)	24.082,34 [= 35.778,79 – 1.637,40 – 10.059,05] = ohne Verpflegungsaufwand und unter Berücksichtigung des Befreiungszeitraumes 28.7.-30.9.2007
Säumniszuschlag zu LSt 2007	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	37.416,00	24.082,34
Säumniszuschlag	748,32 (= 37.416 x 0,02)	481,65 (= 24.082,34 x 0,02)

LSt 2008	Lt. Bescheid v. 27.5.2009	BFG
Lohnsteuer, für deren Einbehaltung und Abfuhr der Bf. als Arbeitgeber haftet	14.746,60 (= Dr. S.-L. f. Gehalt)	14.746,60 (= Dr. S.-L. f. Gehalt)

DB 2006	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	266.160,66	264.626,40 (= 266.160,66 – 1.534,26 f. Verpfl.)
Dienstgeberbeitrag	11.977,23 (= 266.160,66 x 0,045)	11.908,19 (= 264.626,40 x 0,045)

DB 2007	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	233.734,66	205.594,90 [= 233.734,66 – 3.274,71 – 24.865,05] = ohne Verpflegungsaufwand und unter Berücksichtigung des Befreiungszeitraumes 28.7.-30.9.2007
Dienstgeberbeitrag	10.518,06 (= 233.734,66 x 0,045)	9.251,77 (= 205.594,90 x 0,045)
Säumniszuschlag zu DB 2007	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	4.572,00	3.305,47
Säumniszuschlag	91,44 (= 4.572 x 0,02)	66,11 (= 3.305,47 x 0,02)

DB 2008	Lt. Bescheid v. 27.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	126.654,44	126.654,44
Dienstgeberbeitrag	5.699,45 (= 126.654,44 x 0,045)	5.699,45 (= 126.654,44 x 0,045)

Auf Grund der Bestimmung des § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998, die als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag nach § 41 FLAG 1967 festlegt, erfolgte auch die Vorschreibung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gesetzeskonform:

DZ 2006	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	266.160,66	264.626,40 (= 266.160,66 – 1.534,26 f. Verpfl.)
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.117,86 (= 266.160,66 x 0,0042)	1.111,43 (= 264.626,40 x 0,0042)

DZ 2007	Lt. Bescheid v. 20.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	233.734,66	205.594,90 [= 233.734,66 – 3.274,71 – 24.865,05] = ohne Verpflegungsaufwand und unter Berücksichtigung des Befreiungszeitraumes 28.7.-30.9.2007
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	981,67 (= 233.734,66 x 0,0042)	863,50 (= 205.594,90 x 0,0042)

DZ 2008	Lt. Bescheid v. 27.5.2009	BFG
Bemessungsgrundlage	126.654,44	126.654,44
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	531,94 (= 126.654,44 x 0,0042)	531,94 (= 126.654,44 x 0,0042)

Säumniszuschläge:

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich (vgl. VwGH vom 24.3.2015, 2012/15/0206).

Ein Herabsetzungsantrag gem. § 217 Abs. 7 BAO wurde von der Bf. nicht gestellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen das Erkenntnis des BFG wird gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG insbesondere hinsichtlich der Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2018