



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Pöschl und Partner, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Villach betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 7. Juni 1999 wurden der Bw. unter anderem Lohnsteuer in Höhe von S 338.358,00, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von S 45.933,00 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 5.104,00 zur Zahlung vorgeschrieben.

Das Finanzamt begründete diese Vorschreibung mit den auf Grund einer Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen, wonach für die Auslandstätigkeit des Angestellten der Bw., Dr. St., die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht anzuwenden sei. Von einer begünstigten Auslandstätigkeit im Sinne dieser Gesetzesstelle könne nur dann gesprochen werden, wenn die Tätigkeit im Ausland in der praktischen Ausführung des mit dem ausländischen Auftraggeber abgeschlossenen Vertrages bestehe. Bauausführend seien aber nach dem ermittelten Sachverhalt im vorliegenden Fall deutsche Bauunternehmer gewesen. Der Unternehmensgegenstand der Bw. sei die Herstellung von technischen Gerätschaften für die Verfahrenstechnik. Das Aufgabengebiet von Dr. St. sei in der Projektleitung gelegen. Er sei in seiner Eigenschaft als promovierter Betriebswirt mit der Koordination der Standortzusammenlegungen, Fertigungsoptimierungsvorschlägen und anderen logistischen Arbeiten, die mit der Errichtung eines Kompetenzzentrums (= neue Betriebsstätte) zusammenfielen, betraut gewesen. Eine begünstigte Auslandstätigkeit könne in diesem Zusammenhang nicht unterstellt werden, da es sich um rein kaufmännische Agenden gehandelt habe. Darüber hinaus habe der Dienstnehmer lt. Dienstvertrag von seinem Dienstort W. aus auch Dienstverrichtungen in anderen Betriebsstätten des Unternehmens in Österreich und Deutschland zu leisten gehabt. Aus diesem Grund komme zur Frage des Besteuerungsrechtes das Doppelbesteuerungsabkommen nicht zur Anwendung. Kostenersätze für Miete, Strom und andere Lebensführungskosten in Höhe von S 14.476,-- würden zum steuerpflichtigen Arbeitslohn werden. Für das vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug, welches auch für Privatfahrten zur Verfügung gestanden sei, sei ein Sachbezugswert von monatlich S 3.750,-- hinzuzurechnen. Da das Finanzamt trotz Anfrage keinen konkreten Anschaffungswert des Kraftfahrzeuges habe ermitteln können, sei ein fiktiver Anschaffungswert von S 250.000,-- angenommen worden.

Die Bw. erhob Berufung und führte begründend aus, dass sie von der in Deutschland ansässigen, zum selben Konzern gehörenden, Firma F. aus Gründen der Erfahrung und Kompetenz mit der Errichtung eines Kompetenzzentrums (Service- und Instandhaltung von technischen Gerätschaften, welche zu einem großen Teil von der Bw. stammen würden) beauftragt worden sei. Der Mitarbeiter Dr. St. sei als Projektleiter vom 20. April 1998 bis zum 31. März 1999 mit dieser Aufgabe betraut worden. Die Bauausführung sowie die Voraussetzungen der begünstigten Tätigkeit stünden außer Zweifel, die Dauer sei jeweils ununterbrochen über den Zeitraum eines Monats hinausgehend gewesen. Vom Finanzamt sei anlässlich der Lohnsteuerprüfung bestritten worden, dass auch bei „nicht praktischer“ Ausführung eine begünstigte Tätigkeit vorliege. Dazu sei anzumerken, dass eine

Auslandstätigkeit auch dann begünstigt sei, wenn der Auftragnehmer (die Bw.) sich Subunternehmer (im vorliegenden Fall deutscher Bauunternehmer) bediene. Ebenfalls sei die Personalgestellung definitiv als „begünstigt“ angeführt. Es sei nicht nur die Montage, sondern auch die Montageüberwachung als Teil der Projektleitung als begünstigte Tätigkeit angeführt. Die Projektleitung habe nicht nur kaufmännische sondern auch technische Agenden beinhaltet. Dr. St. sei promovierter Betriebswirt, er sei jedoch durch seine vorherige Berufserfahrung bei einer Planungsgesellschaft bestens qualifiziert, technische Probleme zu lösen. Der Dienstnehmer Dr. St. habe von seinem Dienstort Wien aus auch Dienstverrichtungen in einer anderen Betriebsstätte des Unternehmens zu leisten. Diese Behauptung des Finanzamtes sei richtig. Nicht richtig sei jedoch, dass es sich bei den vom Finanzamt genannten deutschen Städten um Betriebsstätten der Bw. handle. Diese seien eigenständige Unternehmen. Aus den vorliegenden Tankbelegen sei klar zu erkennen, dass mit dem vom Unternehmen zur Verfügung gestellten Kfz nur wenige Kilometer gefahren worden seien. Die meisten Fahrten zur Wohnung habe Dr. St. mit dem Fahrrad zurückgelegt. Deshalb sei der Hinzurechnungsbetrag als weit überhöht anzusehen. Darüber hinaus berief sich die Bw. auf den Grundsatz von Treu und Glauben, da der Mitarbeiter Dr. St. am 13. August 1998 das Finanzamt besucht habe, die Fakten seiner Tätigkeit dargelegt und um eine Rechtsauskunft gebeten habe. Der zuständige Beamte im Finanzamt hätte daraufhin nochmals die Gesetzeslage des § 3 Abs. 1 Z 10 lit b überprüft und Dr. St. das Vorliegen einer begünstigten Tätigkeit mit dem Hinweis bestätigt, dass diese begünstigte Tätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum eines Monats hinausgehen müsse. Zur Bestätigung der Sachlage habe der Beamte ein Schreiben der Geschäftsleitung der Bw. angefordert. Dieses sei am 19. August 1998 vom Geschäftsführer an das Finanzamt gesendet worden. Da bis zur Lohnsteuerprüfung im April 1999 keinerlei Entgegnungen seitens des Finanzamtes an die Bw. gelangt seien, habe die Bw. im guten Glauben die Tätigkeit von Dr. St. als von der Behörde befürwortete begünstigte Auslandstätigkeit betrachtet. Alleine aus dem Grundsatz Treue und Glauben sie nach Meinung der Bw. der Berufung stattzugeben.

Als Beilage zur Berufungsschrift legte die Bw. eine Ablichtung einer Aktennotiz vor, welche vom 19. August 1998 datiert und vom Geschäftsführer der Bw. unterfertigt ist. Adressat der Aktennotiz ist Dr. St., unter "CC" (offenkundig für Kopie) ist der Mitarbeiter des Finanzamtes genannt, bei welchem Dr. St. persönlich vorsprach. Unter dem Betreff „begünstigte Auslandstätigkeit“ findet sich folgende Textierung: „ Herr St. ist seit 20.4.1998 bis auf weiteres als Projektleiter beschäftigt, das Kompetenzzentrum mit den Aufgaben Service/Instandhaltung von Hubventilen im Raum St. zu planen, einen den Anforderungen

entsprechenden Standort aufzusuchen, die Errichtung und die Montage der Anlagen zu koordinieren“. Auf der Aktennotiz findet sich kein Hinweis einer Übergabe der Aktennotiz an Dr. St. oder an das Finanzamt.

Das Finanzamt richtete einen Fragenvorhalt an die Bw. und ersuchte um Zusendung der Zielvereinbarung, welche einen Anhang zum Angestelltendienstvertrag des Dr. St. darstelle. Weiters ersuchte das Finanzamt die Bw., die Aufträge zur Einsichtnahme vorzulegen, mit welchen die Firma F. die Bw. mit der Errichtung des Kompetenzzentrums beauftragt habe. Weiters ersuchte das Finanzamt die Bw., die aus diesen Aufträgen resultierenden Abrechnungen (Teilrechnungen, Schlussrechnungen etc.) ebenfalls vorzulegen.

Die Bw. teilte in Beantwortung dieses Fragenvorhaltes mit, dass es bezüglich der Errichtung des Kompetenzzentrums keine schriftlichen Aufträge der Firma F. an die Bw. gebe. Die Abwicklung der Errichtung des Kompetenzzentrums sei in mündlichen Verhandlungen festgelegt worden. Es gebe aus diesen Gründen keine expliziten Abrechnungen der Projekte, sondern es seien Arbeiten der Mitarbeiter der Bw. durch Hilfestellungen der Mitarbeiter der Firma F. kompensiert worden. Weiters legte die Bw. eine mit 1. Dezember 1997 datierte Zielvereinbarung in Ablichtung vor, welche als Inhalt die Optimierung von Standortvarianten und Geschäftsabläufen für die Bw. und die Firma F. beinhaltet. Eine detaillierte Zielbeschreibung und Leistungsbeurteilung erfolge in monatlichen Mitarbeitergesprächen. Aus der weiters vorgelegten Zielvereinbarung vom 31. März 1998 geht hervor, dass Herr Dr. St. die Projektleitung zur Errichtung eines Kompetenzzentrums im Rahmen der Firma F. im Raum St. übernehme, mit dem Ziel der vollen Funktionsfähigkeit bis zum 31. März 1999. Dr. St. werde im Rahmen dieser Tätigkeit das Kompetenzzentrum für technische Gerätschaften mit den Aufgaben Service/Instandhaltung planen, einen den Anforderungen entsprechenden Standort suchen und die Errichtung und Montage der Anlagen koordinieren. Die detaillierte Zielbeschreibung und Leistungsbeurteilung erfolge in monatlichen Mitarbeitergesprächen.

Mit selbem Datum und Eingang beim Finanzamt wie die Berufung der Bw. erklärte der Mitarbeiter Dr. St. seinen Beitritt zur Berufung. Unter weitgehend wortgleicher Begründung erklärte Dr. St., dass sich seine Berufung gegen die Festsetzung der Lohnsteuer in Höhe von S 338.358,00 richte.

Das Finanzamt wies die Berufung der Bw. mit Berufungsvorentscheidung ab und führte aus, dass sich aufgrund der Aktenlage bzw. der Vorhaltsbeantwortung als Sachverhalt ergebe, dass Dr. St. zur Firma F. in Deutschland in Form einer Personalgestellung zur Arbeitsleistung in eine weitere Konzerntochter entsandt worden sei. Als Indiz dafür könne auch die

Belastungsanzeige vom 17. September 1998 gewertet werden, mittels welcher die Bw. der Firma F. in Deutschland den Aufwand für Dr. St. in Höhe von DM 96.138,20 weiter verrechnete.

Im Falle einer Personalgestellung könne von einer begünstigten Auslandstätigkeit aber nur gesprochen werden, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichte. Erfolge die Entsendung von österreichischen Arbeitnehmern nicht im Zusammenhang mit einem begünstigten (d.h. von einem inländischen Unternehmen ausgeführten) Vorhaben, weil der Errichter der Anlage ein ausländisches Unternehmen sei, dann stehe dafür die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht zu. Der Nachweis, dass es sich um ein begünstigtes Bauvorhaben im oben angeführten Sinne handle, sei von der Bw. nicht erbracht worden.

Die Bw. stellte den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Die Bw. führte hiebei aus, dass nach ihrer Meinung durch die Projektleitung der Errichtung durch Dr. St. der Tatbestand der Errichtung gegeben sei und es sich somit um ein begünstigtes Vorhaben handle. Zumindest könne von einem Teilprojekt der Errichtung gesprochen werden, was zum Vorliegen einer begünstigten Tätigkeit genüge. Unter Verweis auf Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1998, § 3 TZ 52, führte die Bw. aus, dass die grundsätzliche Einschränkung der Befreiung für die Errichtung von Anlagen nur durch inländische Betriebe durchbrochen sei. Im zitierten Kommentar werde die Meinung vertreten, dass auch die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen, wobei die andere Unternehmung auch eine ausländische Unternehmung sein könne, als begünstigte Auslandstätigkeit angesehen werden könne. Weiters verwies die Bw. darauf, dass allein aus dem Grundsatz von Treue und Glauben, aufgrund der seinzeitigen Befassung des Finanzamtes, der Berufung stattzugeben sei. Dem Vorlageantrag ist des Weiteren zu entnehmen, dass er sich nur mehr auf den Haftungs- und Abgabenbescheid zur Entrichtung der Lohnsteuer über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 bezieht.

Mit Schriftsatz vom selben Datum erklärte Dr. St. seinen Beitritt zum Vorlageantrag der Bw. und führte wortgleich zum Sachverhalt aus.

Im Zuge des ersten gemäß § 279 Abs. 3 BAO vor dem unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erörterungsgesprächs gab die steuerliche Vertretung zunächst die gesellschaftsrechtliche Verschmelzung der Bw. mit einer weiteren Konzernfirma bekannt. Zum Sachverhalt führte die steuerliche Vertretung weiters ins Treffen, dass die Errichtung einer

Anlage auch dann vorliege, wenn der Auftrag an das inländische Unternehmen die Bauleitung (Planung, Konstruktion und Engineering) umfasse, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländisches Unternehmen erfolge. Daraus sei zu ersehen, dass das Tätigwerden des Dr. St. für die Bw., nämlich die Durchführung einer Bauleitung mit allen dazugehörigen Tätigkeiten, als begünstigte Errichtung einer Anlage zu betrachten sei. Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Sachverhaltsfeststellungen der Lohnsteuerprüfung, wonach ein Auftragsverhältnis zwischen der Firma F. in Deutschland und der Bw., welches die Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschriften des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 rechtfertigen würde, nicht vorliege. Die steuerliche Vertreterin verwies auf die im Akt einliegende schriftliche Aktennotiz, welche dem Finanzamt im August 1998, sohin ca. ein Dreivierteljahr vor der Lohnsteuerprüfung, bereits vorgelegt worden sei. Die Textierung dieser sowie weiterer Aktennotizen spreche aus der Sicht der steuerlichen Vertreterin für das Vorliegen eines Auftragsverhältnisses. Die Verfassung der Aktennotizen durch die Bw. bzw. deren Geschäftsführer spreche gegen einen bloßen Tatbestand einer Personalbeistellung an die Firma F., da ansonsten von dieser die entsprechenden Tätigkeitsbescheinigungen auszustellen gewesen wären. Die steuerliche Vertretung kündigte hiebei an, den nochmaligen Versuch zu unternehmen, im Unternehmen allenfalls vorhandene Hinweise für eine Festigung des von der steuerlichen Vertretung vorgebrachten Sachverhaltes aufzufinden.

Die steuerliche Vertretung legte daraufhin ein „FAX/Memo“ vor, welches vom 8. Juni 1998 datiert ist. Unter dem Betreff „vorläufiger Entwurf zum Aufbau des Kompetenz-Center Süd“ gibt der künftige Leiter des Kompetenz-Centers den Stand der Überlegungen sowie seine Vorschläge zum Aufbau des Kompetenz-Centers bekannt. Da die Produktion von der Firma F. zur Bw. verlagert werde, gehe er davon aus, dass das Inventar für das Kompetenz-Center weitgehendst aus einem in Deutschland aufzulassenden Werk komme. Von Dr. St. sei als Standort für das Kompetenz-Center ein bestehender Betrieb in Deutschland genannt worden. Als geeigneten Platz sehe er hier das Erdgeschoß des gelben Baues an. Dieser verfüge über einen für die Belange der Firma F. guten Zustand, habe die erforderliche Statik der Geschoßdecken sowie die erforderliche Raumhöhe. Ein weiterer Pluspunkt wäre, dass in diesem Gebäude die Firma F. sich als eine Firma präsentieren könne, da für alle Abteilungen Platz geschaffen werden könne und somit auch kurze Wege für eine schlagkräftige Truppe vorhanden seien, z.B. die Zusammenarbeit zwischen Kompetenz-Center und Orderhandling in der Auftragsbearbeitung. Zu den Aufgaben des Kompetenz-Centers habe er die Vorstellung, dass dieses als Hauptlager für Standardventile und deren Ersatzteile dienen solle. Weiters solle die Komplettierung von Standardventilen mit den vom Kunden geforderten

Peripheriegeräten und deren Justierung erfolgen, weiters die Modifizierung von Lagergeräten, die Montage von Stellgeräten nach Sauerstoffvorschrift, die Anfertigung von Anbauteilen für kundenspezifische Peripheriegeräte, die Montage von Spezialventilen, Kunden- bzw. Projektabnahmen, die Instandsetzung von Stellgeräten für das Verkaufsgebiet Süd, der Kundendienst für die komplette Programmpalette im Verkaufsgebiet Süd sowie der Versand und gegebenenfalls Auslieferungen. Nach einer Anführung der für diese Aufgaben benötigten Einrichtungsgegenstände, welche in dem aufzulassenden Werk vorhanden seien, führt der künftige Leiter des Kompetenz-Centers noch aus, dass, um erfolgreich zu sein es kompetentes Personal erfordere zu haben, das ebenfalls in der Firma F. vorhanden sei. Seine Vorstellungen seien Dr. St. bekannt, hierüber werde jedoch die Sozialauswahl entscheiden. Da der Aufbau des Kompetenz-Center zeitgleich mit der Verlagerung der Produktion stattfinden solle, erwarte er von den Adressaten des Fax eine Stellungnahme. Als Adressaten sind ein Mitarbeiter der Firma F. genannt, weiters in Kopie der Geschäftsführer der Bw. sowie Dr. St..

Das Finanzamt teilte zu diesem Schreiben mit, dass es nicht erkennen könne, inwieweit Dr. St. eine Tätigkeit ausgeübt habe, die von jener bereits im bisherigen Rechtsmittelverfahren einer rechtlichen Würdigung unterworfenen abweiche.

Von der steuerlichen Vertretung wurde im weiteren Verfahren Akteneinsicht gem. § 90 BAO genommen.

Bei dem vor dem unabhängigen Finanzsenat durchgeführten zweiten Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO war Dr. St. persönlich anwesend und gab über Befragen zu Protokoll, dass bei der Errichtung des Kompetenz-Centers in Deutschland Baumaßnahmen zur Unterbringung desselben notwendig gewesen seien. Es sei zwar an der Außenfassade des Gebäudes, in dessen dritten Obergeschoss sich das Kompetenz-Center befinde nichts verändert worden. Wohl aber seien im Inneren sämtliche Zwischenwände - es habe sich vorher um so genannte kleine Arbeitszellen gehandelt – entfernt bzw. herausgerissen worden. Es seien einschließlich der Böden die gesamten Räumlichkeiten neu hergestellt worden. Das Kompetenz-Center, welches gemäß dem Grundrissplan ein Gesamtflächenausmaß von 600 m² aufweise, weise neben einem Großraumbüro auch den Reparaturteil im Ausmaß von ca. 180 m² aus. Dr. St. gab bekannt, dass in diesem Reparaturteil Maschinen zum Drehen und Fräsen, weiters zum Lackieren und Sandstrahlen stationär einzurichten gewesen seien. Diese Geräte seien aus dem aufgelassenen Werk herantransportiert worden und seien im neuen Kompetenz-Center ortsfest, niet- und nagelfest mit dem Gebäude verbunden worden. Des Weiteren sei in diesem Kompetenz-Center eine neue Art des Montagetisches zur Anwendung gebracht worden, welche eine optimierte Arbeitsweise der dort tätigen Bediensteten

ermögliche. Dr. St. führte weiters aus, dass auch eine neue Betriebssoftware, welche von der Bw. stamme, installiert worden sei. Es handle sich um ein speziell für die Bw. ausgearbeitetes Ventilauslegungsprogramm. Über weiteres Befragen führte Dr. St. aus, dass das Kompetenz-Center von der Firma F. in Deutschland errichtet worden sei und auch nach Außen hin betrieben werde. Der Nutzen für die Bw. ergebe sich aber daraus, dass die Bw. im Zuge der Konzernbeziehungen mit diesem Kompetenz-Center seine Reparatur- und Vertriebsbasis für Deutschland erhalten habe. Dies laufe im Einzelnen so ab, dass dringende Aufträge aus Deutschland direkt im Kompetenz-Center fertig montiert würden, aus Teilen, welche aus Österreich angeliefert werden. Der deutsche Kunde könne dadurch binnen 48 Stunden seine gewünschten Produkte erhalten. Des Weiteren, wenn ein deutscher Kunde der Bw. Reparaturanliegen oder ähnliche Probleme habe, so werde dies ebenfalls von der Firma F. in Stuttgart durchgeführt. Die Verrechnung erfolge glaublich direkt durch die Firma F. an den deutschen Kunden. Wenn es sich jedoch um Garantieleistungen handle, erfolge eine Konzerninterne Verrechnung mit der Bw. in Österreich. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass in dieser Konstruktion ein deutlicher Nutzen und Wertschöpfung für die Bw. in Österreich gelegen sei. Weiters legte die steuerliche Vertretung einen Beleg vom 21. Dezember 1998 vor, mit welchem der Lohnaufwand für Dr. St., welcher ursprünglich von der Bw. an die Firma F. in Deutschland verrechnet wurde, in der selben Höhe von DM 96.138,20 storniert worden sei. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass aus dieser Tatsache, welche nunmehr überraschend bei der Nachsuche von Belegen hervorgekommen sei, deutlich erkennbar sei, dass der Nutzen für die Bw. durch den Auslandseinsatz von Dr. St. im eigenen Unternehmen in der Vertriebs- und Reparaturbasis für Deutschland begründet sei. Damit stelle die Tätigkeit von Dr. St. in Deutschland aus der Sicht der Bw. die Errichtung einer eigenen Anlage im Ausland dar, welche sich eben durch diese nunmehr neu geschaffene Vertriebs- und Reparaturbasis in Deutschland manifestiere.

Aus im Berufsungsakt einliegenden Unterlagen (Handelsregisterauszug) ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer der Bw. gleichzeitig auch als Geschäftsführer der Firma F. in Deutschland aufschien. Die Firma F. lud aus Anlass des Umzuges in das im dritten Obergeschoß gelegene Kompetenz-Center am 9. März 1999 zu einem kleinen Imbiss in den neuen Räumlichkeiten.

Vom Mitarbeiter des Finanzamtes, bei welchem Dr. St. im Jahr 1998 betreffend der Auslandstätigkeit vorgesprochen hat, wurde ein Aktenvermerk verfasst, in dem dieser die persönliche Vorsprache bestätigte. Der Mitarbeiter des Finanzamtes habe ihm anhand des Fachbuches „Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 1997“ die Bestimmungen vorgelesen. Er habe ihm auch ausdrücklich gesagt, dass die Beurteilung einer begünstigten

Auslandstätigkeit der Lohnsteuerprüfung auf Grund des Sachverhaltes vorbehalten bleibe. Ein Aktenvermerk seitens der Bw. über die Vorsprache des Dr. St. beim Finanzamt sei bei ihm nicht eingelangt. Außerdem enthalte der nachträglich der Lohnsteuerprüferin ausgehändigte Aktenvermerk keine Sachverhaltsdarstellung. Weder die Anfrage noch die Auskunft sei schriftlich vorgenommen worden bzw. erfolgt.

In einer mit 31. Oktober 1997 datierten Zusatzvereinbarung zu dem ebenfalls mit 31. Oktober 1997 datierten Angestelltendienstvertrag zwischen der Bw. und Dr. St. ist u.a. festgehalten: "Die Spesenverrechnung erfolgt nach Aufwand. Das Reisebudget für Reisen W. – St. beträgt für Herrn Dr. St. oder seine Lebensgefährtin max. ATS 200.000,-- p.a.. Eine Wohnmöglichkeit sowie Dienstfahrzeug aus dem Fuhrpark (auch für Privatfahrten für Herrn Dr. St. nutzbar) wird für Herrn St. in Deutschland zur Verfügung gestellt, ebenso ein Arbeitsplatz sowie benötigte Arbeitsmittel."

Dem Finanzamt wurde als Beilage zur Berufung von der Bw. ein Schreiben des Dr. St. an die Bw. - zu Händen einer Angestellten - vorgelegt, in dem Dr. St. ausführt, dass die Firma F1 in St., welche ebenfalls zum Konzern gehöre, einen Fuhrparkpool mit mehreren Fahrzeugen betreibe und in unmittelbarer Nähe des Standortes der Firma F. angesiedelt sei. Um Kosten insgesamt im Konzern zu senken, bestünden zwischen den Konzernfirmen Vereinbarungen über gemeinsame Ressourcennutzung, zum Beispiel gemeinsame Telefonzentrale und Fuhrpark. Die Firma F. habe derzeit selbst zwei Poolfahrzeuge für Service-Einsätze, Fahrten zu Kunden etc.. Diese Fahrzeuge stünden bei Bedarf allen Mitarbeitern der Firma F. zur Verfügung. Sollte mehr Bedarf an Fahrzeugen bestehen, so sei bei der Firma F1 – soweit verfügbar – ein Auto aus dem Fahrzeugpool verwendet worden. Extrakosten für Mietautos sollten unter allen Umständen vermieden werden. Für Fahrten zwischen den Standorten im Raum St. und auch für Fahrten zu seiner Wohnung im Raum St. habe er für den Fall, dass er keine Mitfahrgelegenheit gehabt habe, auf irgendein Poolfahrzeug, das gerade verfügbar gewesen sei, zugreifen können. Er habe kein ihm zugeordnetes Dienstauto besessen. Tankkosten in ungefährrer Höhe des verfahrenen Benzins oder Diesels habe er bezahlt und die Tankbelege an die Bw. weitergeschickt. Für Fahrten W. – St. (Ein- und Ausräumen der Wohnung) habe er jedoch das Auto seiner Lebensgefährtin verwenden müssen. Ebenso für Fahrten von W. zum Sitz der Bw.. Hiefür habe er Kilometergeld verrechnet.

Aus einem im Zuge der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Fahrzeugverzeichnis der Bw., datiert mit 14. Jänner 1998, ist zu ersehen, dass sich unter den insgesamt 12 Fahrzeugen der Bw. 10 Fahrzeuge der Type VW Passat befanden, weiters ein VW Kastenwagen sowie ein

Kraftwagen Saab. Bei zwei Kraftwagen VW Passat sowie beim Kastenwagen ist handschriftlich der Vermerk "Pool" beigelegt.

Über die Berufung wurde 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) 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, Zl. 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 Bw. durch den Mitarbeiter Dr. St. ist daher den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend erfolgt und war in das gegenständliche Berufungsverfahren einzubeziehen.

Auslandstätigkeit des Dr. St.

Gemäß § 3 Abs. 1 Zl. 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 nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates 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 nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Arbeitslöhne dieses Arbeitgebers nicht von der Einkommensteuer befreit.

In der gegenständlichen Berufungsangelegenheit ist zunächst festzuhalten, dass es ohne jeden Zweifel feststeht, dass die Bw. im Ausland keine Anlage errichtet hat. Das berufungsgegenständliche Kompetenz-Center in St. wurde von der Firma F., einer in Deutschland ansässigen Konzern-Schwesterfirma der Bw., errichtet. Sämtliche Beweismittel unterstützen diese Feststellung. Die Textierung des vorgelegten "Fax/Memo" vom 8. Juni 1998, die Einladung zur Besichtigung der neuen Räumlichkeiten vom 9. März 1999 durch die Firma F., weiters die eindeutigen Ergebnisse des zweiten Erörterungsgespräches gem. § 279 Abs. 3 BAO sind diesbezüglich anzuführen.

Für den in der Berufung behaupteten Auftrag, welchen die Firma F. an die Bw. erteilt habe, wurde im Verfahren keinerlei Nachweis erbracht. Es gibt nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens keine schriftlichen Aufträge sowie keine expliziten Abrechnungen. Weiters gibt es für das Vorbringen der Bw., wonach Arbeiten der Mitarbeiter der Bw. durch Hilfestellungen der Mitarbeiter der Firma F. kompensiert worden seien, keinen wie immer gearteten Nachweis.

Alle Aufträge und Zielvorgaben hinsichtlich des Kompetenz-Centers in St. beziehen sich nach den vorliegenden Unterlagen stets auf die Person des Dr. St., welcher offenkundig als Fachmann innerhalb des Konzerns für die Aufgabenstellung rund um das Kompetenz-Center in St. eingesetzt wurde.

Gegen jeglichen Auftrag, auch einen etwa nur die Planung und Koordination umfassenden, spricht auch der Umstand, dass - nach dem nunmehr aufgefundenen Rückbuchungsbeleg hinsichtlich der Lohnkosten des Dr. St. - hervorgekommen ist, dass die Bw. von der Firma F. keinerlei nachweisbares Entgelt bzw. keinerlei nachweisbaren Kostenersatz für die Leistungen des Dr. St. beim Kompetenz-Center erhalten hat.

Wenn im Verfahren Aktennotizen auf Briefpapier der Bw. mit Zielvereinbarungen mit Dr. St. vorgelegt wurden, welche vom Geschäftsführer der Bw. und Dr. St. unterfertigt wurden, so kann bei der Würdigung dieser Aktennotizen nicht außer Acht gelassen werden, dass der Geschäftsführer der Bw. gleichzeitig auch Geschäftsführer der Firma F. in St. war.

Nicht durchdringen kann in diesem Zusammenhang das anlässlich des zweiten Erörterungsgesprächs gem. § 279 Abs. 3 BAO vorgebrachte Argument, wonach, im Hinblick auf die Auffindung des Rückbuchungsbeleges, nunmehr davon auszugehen sei, dass die Bw. für sich selbst eine Anlage in Deutschland errichtet hätte. Der bloße Umstand, dass die Errichtung des Kompetenz-Centers in St. durch die Firma F. auch einen Nutzen für die Bw. dadurch gebracht habe, dass damit eine Reparaturbasis für die technischen Produkte der Bw. in Deutschland geschaffen worden sei, kann das Erfordernis der Errichtung einer Anlage nicht ersetzen. Nicht unerwähnt kann diesbezüglich auch bleiben, dass der Betrieb des Kompetenz-Centers von der Firma F. auf deren eigene Rechnung erfolgt.

Wenn von der Bw. im Hinblick auf ein Literaturzitat, welches im Übrigen in der nachfolgenden Ausgabe des bezogenen Kommentars nicht mehr in dieser Form aufscheint, die Ansicht vertreten wurde, dass die Bausausführung vor Ort auch durch ausländische Unternehmungen

erfolgen hätte können, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieser Einwand durch die Tatsache, dass die Bw. im Ausland keine Anlage errichtet hat, ins Leere gehen muss.

Wenn sich die Bw. auf Treu und Glauben bezieht, indem sie die Vorsprache des Dr. St. im August 1998 beim Finanzamt ins Treffen führt, so muss zunächst auch der Aktenvermerk des Mitarbeiters des Finanzamtes, bei welchem Dr. St. vorgesprochen hat, einbezogen werden. Weiters ist darauf Bedacht zu nehmen, dass von der Bw. kein Nachweis für eine tatsächliche Einreichung schon im August 1998 jener Aktennotiz (vom 19. August 1998) erbracht wurde, welche im Zuge der Lohnsteuerprüfung erst nachweislich zum Akt gegeben wurde. Darüber hinaus ist aus der Textierung der Aktennotiz nicht ersichtlich, dass irgendeine Zusage des Finanzamtes über eine bestimmte Vorgangsweise des Finanzamtes im Hinblick auf die Auslandstätigkeit des Dr. St. gegeben worden wäre. Es wurde lediglich der Tätigkeitsbereich von Dr. St. schriftlich festgehalten. Der Verweis auf Treu und Glauben konnte daher in der gegenständlichen Berufungsangelegenheit nicht durchdringen.

Die Tätigkeit des Dr. St. im Umfeld der Errichtung des Kompetenz-Centers in St. fällt nicht unter den Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist auch auf die Frage, ob es sich bei dem Kompetenz-Center, welches durch Umgestaltung von ca. 600 m² Räumlichkeiten im Inneren eines nach Außen hin nicht veränderten Gebäudes geschaffen wurde, überhaupt um eine begünstigte Anlage im Sinne des Gesetzes handelt, nicht mehr einzugehen.

Sachbezug Kraftfahrzeug

Die Bw. führt in der Berufung aus, dass die Hinzurechnung eines Sachbezuges für den Firmenkraftwagen mit S 3.750,00 als zu hoch erscheint.

§ 4 Abs. 1 und 2 der "Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993", BGBl.Nr. 642/1992, welche auch für das Jahr 1998 anzuwenden war, führt unter dem Titel "Privatnutzung des Arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges" aus:

"§ 4. (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal S 7.000,00 monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75 % der tatsächlichen Anschaffungskosten, max. S 3.500,00 monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich."

Festzuhalten ist, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht bereits die bloße, vom Arbeitnehmer tatsächlich aber nicht in Anspruch genommene "Möglichkeit" der Privatnutzung zu einem Sachbezug führt, der gemäß § 15 EStG 1988 zu versteuern ist. Wohl aber stellen auch Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung Privatfahrten dar und schon die (gelegentliche) Benutzung des Firmenfahrzeuges für diese Fahrten führt dem Grunde nach zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Erkenntnis des VwGH vom 29. Oktober 2003, Zl. 2000/13/0028).

Der diesbezügliche Sachverhalt ergibt sich aus den Ausführungen des Dr. St. im Schreiben an die Bw. selbst und aus der Zusatzvereinbarung zum Angestelltendienstvertrag zwischen der Bw. und Dr. St..

Die zumindest gelegentliche Nutzung von Firmenkraftfahrzeugen durch Dr. St. für Privatfahrten steht im vorliegenden Fall ohne Zweifel fest. Es ist daher die Höhe des vom Finanzamt hinzugerechneten Sachbezuges zu prüfen.

Von der Bw. wurde hiebei auf Tankbelege verwiesen, ohne eine konkrete Angabe über die tatsächlich von Dr. St. mit Firmenkraftfahrzeugen gefahrenen Kilometer an Privatfahrten zu machen. Das Finanzamt hat im Hinblick auf die im Fuhrpark der Bw. vorhandene und wohl auch bei der Konzernschwester im ähnlichen Umfang anzunehmende Fahrzeug-Ausstattung einen geschätzten Anschaffungswert der genutzten Firmenkraftfahrzeuge von S 250.000,00 angenommen und somit einen monatlichen Sachbezug von S 3.750,00 errechnet. Das Finanzamt hat dieser Berechnung somit Anschaffungspreise von Kraftwagen der unteren Mittelklasse zu Grunde gelegt. Im Hinblick auf die von der Bw. vorgelegte Kraftfahrzeugliste erscheint die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung als den realen Gegebenheiten entsprechend und damit nicht zu beanstanden.

Für eine Anwendung des § 4 Abs. 2 der zitierten Verordnung blieb im Hinblick auf das nicht zahlenmäßig konkretisierte Vorbringen hinsichtlich der für Privatfahrten konsumierten Kilometer kein Raum.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. September 2004