



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 24. Juli 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 22. Mai 2006 für die Jahre 2000 bis 2005

entschieden:

Der **Berufung** wird **stattgegeben**.

Die angefochtenen **Bescheide** werden **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

N.N. (im Folgenden: GSGF) war (und ist) mit 25% Anteilen Gesellschafter und auch alleiniger Geschäftsführer der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.), einer GmbH mit Geschäftszweig Consulting auf dem Gebiet der Informationstechnologie.

Beim Einzelunternehmen des GSGF fand Ende 2005 eine die Jahre 2000 bis 2002 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Der Prüfungsauftrag war mit 14. Dezember 2005 datiert und erkennbar vom steuerlichen Vertreter zu Prüfungsbeginn am 19. Dezember 2005 nachweislich zur Kenntnis genommen worden. Weiters begann am 19. Dezember 2005 bei der Bw. eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben des Zeitraumes vom 1. Jänner 2003 bis zum 31. Dezember 2004. Da sich herausgestellt hatte, dass die Einzelfirma des GSGF bereits im Jahr 1998 in die Bw. eingebracht worden war, die Ausstellung der Lohnzettel und die Abrechnung der Lohnabgaben für den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis zum 31. Dezember

2002 aber nachwievor unter der Steuernummer des GSGF erfolgt waren, dehnte der Prüfer den Prüfungszeitraum im Mai 2006 bei der Bw. auf den letztgenannten Zeitraum sowie auf den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis zum 31. Dezember 2005 aus.

Als Ergebnis der sohin den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis zum 31. Dezember 2005 umfassenden Prüfung gelangte der Lohnsteuerprüfer, nach Einholung eines Gutachtens eines sachverständigen Systemprüfers, zur Ansicht, die von der Bw. an GSGF für diesen Zeitraum ausbezahlten und bis dahin im Hinblick auf § 3 Abs. 1 Z 10 EstG 1988 steuerfrei belassenen Gehälter unterlägen der Lohnsteuer (LSt), dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ).

Der Systemprüfer hatte nach Einsichtnahme in die zur Verfügung gestellten Unterlagen hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation der von GSGF als Dienstnehmer der Bw. ausgeübten Tätigkeit wörtlich wie folgt ausgeführt:

“Die vorgelegten, umfangreichen Unterlagen in elektronischer Form kann man als Projektdokumentation beschreiben, die bei Projekten der EU-Bank zur Erstellung von spezieller Software zur laufenden, automatischen Risikobewertung von Börsenpapieren entstanden sind. Dies ist mit Sicherheit eine unternehmenskritische Thematik für eine Bank. Aus den Unterlagen, insbesondere den Protokollen der Projektbesprechungen, ist klar ersichtlich, dass GSGF mit der Leitung von Teilprojekten und deren Folgeprojekten betraut war. Es wurde dabei in klar abgrenzbaren Teilprojekten Schritt für Schritt die Bewertung in Zusammenarbeit mit der Fachabteilung der EU-Bank verbessert. Dabei waren in einem gemeinsamen Team von etwa 20 Leuten EDV-Experten der EU-Bank, beigestellte Experten von Systemlieferanten und externen EDV-Firmen, Fachleute der betroffenen Fachabteilungen der EU-Bank und GSGF zusammengefasst. Die Teamzusammensetzung wechselte bei jedem Teilprojekt und war von GSGF, der offenbar wichtige Kontroll- und Organisationsaufgaben im Team ausübte (leitend), nicht bestimmbar, sondern von der Bank vorgegeben. Die Teilprojekte wurden in mehr oder (manchmal) weniger kooperativer Zusammenarbeit von Leuten der Bank und Leihpersonal abgewickelt. Das Anwendungsdesign, die Arbeitsschritte und die Abfolge wurden gemeinsam erarbeitet. Innerhalb der Teilprojekte, in denen GSGF leitend tätig war, sind selbständige Unterprojekte von GSGF nicht erkennbar. Seine Tätigkeit erschließt sich aus den vorgelegten Unterlagen als allgemein leitend, organisierend und moderierend, nicht als abgrenzbare selbständige Teilarbeiten. Die verwendeten Mittel und der Mitteleinsatz konnten von GSGF nicht bestimmt werden, er berichtete ständig.

Es ist allgemein üblich, in Unternehmen, die sich Teile der unternehmenskritischen Software aus strategischen Gründen selbst erstellen, große EDV-Projekte mit wesentlicher Beteiligung von hochqualifiziertem Leihpersonal und umfangreichem Consulting durchzuführen, weil für

sehr komplexe Aufgaben das eigene Wissen nicht ausreichen würde. Zusätzlich ist es wirtschaftlich in der Regel nicht sinnvoll, solches Personal auch in der Produktivphase weiterzubeschäftigen.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein abgrenzbares Teilprojekt vorliegt, erscheint mir wesentlich, ob die Erfüllung einer klar abgrenzbaren Aufgabe selbständig, eigenverantwortlich und mit eigenen, bestimmbaren Mitteln möglich ist. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Unterlagen, dass GSGF die Teilprojekte nicht unternehmerisch selbständig durchführen konnte, sondern als Teilprojektleiter in den Bereich Consulting einzuordnen ist.“

Das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden auch: FA) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ der Bw. gegenüber die nunmehr angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide, mit denen die auf den Zeitraum der Auslandstätigkeit entfallenden Lohnabgaben (LSt, DB, DZ) nachgefordert wurden. Begründend hiezuv verwies das FA auf das – die gutachtliche Stellungnahme des Systemprüfers enthaltende – Ergebnis der Prüfung und führte – hier zusammengefasst – aus, GSGF hätte die an sich abgrenzbaren Teilprojekte nicht selbständig durchgeführt, sondern sei er nur als Teilprojektleiter im Bereich Consulting tätig geworden, weshalb die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht zuerkannt werden könne.

Ihre innerhalb erstreckter Frist eingebrachte Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass sämtliche in der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG normierten Voraussetzungen erfüllt seien. So wäre GSGF Arbeitnehmer der Bw., diese wiederum inländische Arbeitgeberin iSd genannten Gesetzesstelle. Auch habe die Tätigkeit des GSGF im Ausland bezogen auf das einzelne Projekt jeweils mehr als einen Monat gedauert und je Kalenderjahr den Zeitraum von insgesamt 183 Tagen nicht überschritten. Hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der begünstigten Auslandstätigkeit wendete die Bw. ein, auch EDV-Software-Produkte wären als Anlagen zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürften. Eine Gesamtlösung liege dann vor, wenn verschiedene Teilprodukte – selbst entwickelte, aber auch angekaufte Software-Produkte – zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden. Unter Hinweis auf einschlägige Literaturmeinungen brachte die Bw. weiters vor, auch ein Teilprojekt stelle für sich gesehen eine begünstigte Anlage dar, wenn dieses von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer als Teil eines Gesamtprojektes ausgeführt werde. Eine begünstigte Errichtung einer Anlage würde auch dann vorliegen, wenn der Auftrag an das inländische Unternehmen nur die Bauleitung umfasse, also Planung, Konstruktion und Engineering, und nicht nur die unmittelbare Bauausführung. Die Montageüberwachung wie auch ein zeitlich begrenzter Probetrieb würden damit in Zusammenhang stehend ebenso als begünstigt gelten wie die Einschulung nach Ablauf des Probetriebes. Nach Ansicht der Bw. entspreche die Projektleitung im Analogieschluss der im Gesetz explizit angeführten

Bauleitung, weshalb die Tätigkeit des GSGF als Projektleiter ebenfalls begünstigt sein müsste. Der Systemprüfer habe, gestützt auf und bestätigt durch umfangreiche Projektdokumentationen, festgestellt, dass GSGF mit der Leitung von Teilprojekten und mit Folgeprojekten betreut war. Insbesondere habe der Systemprüfer auf das Vorliegen von klar abgrenzbaren Teilprojekten hingewiesen. Dem gegenüber und im Widerspruch dazu stehend sei der Systemprüfer dann zur Feststellung gelangt, bei GSGF als Leiter der Projekte wären keine selbständigen Unterprojekte erkennbar. Dies sei aber nach Meinung der Bw. keine Tatbestandsvoraussetzung und wäre auch die Beteiligung ausländischer Firmen, zusätzlicher Experten und Fachleuten der Bank nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) der Begünstigung nicht abträglich. Insgesamt gesehen würde daher die Tätigkeit des GSGF bzw. der Bw. – wie dies auch vom Systemprüfer bestätigt worden sei – die Leitung von (Teil-) Projekten im Rahmen von Gesamtsystemlösungen betreffen, welche nach der bereits zitierten Norm der begünstigten Auslandstätigkeit zuzurechnen wäre. Schließlich wendete die Bw. noch ein, in Ermangelung nach außen hin erkennbarer Amtshandlungen sei das Recht, für das Jahr 2000 die lohnabhängigen Abgaben vorzuschreiben bzw. im Haftungswege geltend zu machen, bereits verjährt, weshalb insgesamt die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt werde.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und vertrat im Vorlagebericht die Ansicht, bei GSGF sei von einer (bloß) beratenden Tätigkeit im Zusammenhang mit der Leitung von Teilprojekten auszugehen. Es seien jedoch nicht verschiedene Teilprodukte zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden worden, weshalb keine Gesamtsystemlösung und somit auch keine begünstigte Auslandstätigkeit vorliege.

Im Zuge des von der Berufungsbehörde fortgesetzten Ermittlungsverfahrens erging an die Bw. ein umfangreicher Fragenvorhalt. In Beantwortung desselben reichte die Bw., soweit ihr zur Verfügung stehend, zahlreiche Unterlagen, wie etwa Rahmenvereinbarungen, einen Kooperationsvertrag, Einzel-Beratungsaufträge zu den jeweiligen Projekten, sämtliche Einzelabrechnungen sowie die bereits im Prüfungsverfahren vorgelegten Tätigkeitsbeschreibungen nach. In einem Begleitschreiben legte die Bw. nochmals erläuternd die Tätigkeiten des GSGF ausführlich dar und übermittelte eine genaue Aufstellung sämtlicher von GSGF betreuter bzw. geleiteter Projekte. Jedenfalls wäre das Vorliegen von Teil- oder Einzelprojekten im Rahmen von Gesamtsystemlösungen gegeben, aus den vorgelegten Unterlagen nachvollzieh- und erweisbar, was im Übrigen auch vom Systemprüfer ausdrücklich bestätigt worden wäre. Umso unverständlicher mute daher die darauf aufbauende, aber letztlich im Widerspruch dazu stehende abschließende Feststellung der Betriebsprüfung und in der Verständigung gemäß § 276 Abs. 6 BAO an. Die Tätigkeit des GSGF könne aus

steuerrechtlich, arbeitsrechtlich und sozialversicherungsrechtlichen Gesichtspunkten betrachtet durchaus auch als "Werkvertragsentsendung zur Abwicklung von Teilprojekten im Rahmen einer Gesamtsystemlösung" angesehen werden. Auch wäre die Steuerbefreiung unter dem Blickwinkel einer Personalgestellung zu gewähren, da Hauptaufgabe und Hauptziel der Bw. jeweils die Übernahme des Projektmanagements in Verbindung mit der Übernahme von (Teil-) Projekten gewesen sei. Die anlässlich der Übernahme dieser Teil- oder Einzelprojekte erfolgte Zurverfügungstellung des GSGF erweise sich als begünstigte Personalgestellung, wobei sich die Varianten Übernahme von (Teil-) Projekten und Personalgestellung gegenseitig nicht ausschließen würden. Da die Bw. nicht über sämtliche Kompetenzen zur alleinigen Abwicklung von Implementierungsprojekten derartiger komplexer EDV- bzw. IT-Systeme verfüge, wäre es erforderlich gewesen, das eigene Kerngebiet in Kooperationen mit anderen IT-Firmen einzubringen und ihre eigenen Dienstnehmer hierfür zu entsenden.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden dem Finanzamt das Vorhalteschreiben sowie die Antwort der Bw. samt allen Unterlagen übermittelt.

Seitens des Finanzamtes wurde hinsichtlich der Frage der Verjährung sinngemäß ausgeführt, der Beginn der Prüfung beim ehemaligen Einzelunternehmen des GSGF stelle eine taugliche Unterbrechungshandlung dar, weshalb noch keine Verjährung eingetreten wäre. Zum Berufungspunkt begünstigte Auslandstätigkeit hielt das FA an seinem bisherigen Standpunkt fest, da GSGF im Ausland – nach den Feststellungen des Systemprüfers – lediglich allgemein leitend, organisierend und moderierend tätig gewesen sei. Eine Erstellung und Weiterentwicklung von individuellen komplexen Softwaresystemen bzw. die Verbindung verschiedener Teilprodukte zu einem funktionierenden Gesamtsystem liege indes nicht vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des erst- und zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens ist von nachstehendem und entscheidungsrelevantem Sachverhalt auszugehen:

Der Geschäftsführer der Bw., GSGF, ist anerkannter Experte im Bereich der Banken-Informationstechnologie und hatte sein Einzelunternehmen im Jahr 1998 in die Bw. eingebracht. Dem entsprechend ist Kerngebiet der Tätigkeit der Bw. das Projektmanagement im Informationstechnologiebereich (mit Spezialgebiet Banken-Informationstechnologie) in Verbindung mit der Übernahme von diesbezüglichen (Teil-) Projekten.

Im Mai 2000 hatten die Bw. und die PM-Consulting-GmbH (in der Folge bloß: PM-GmbH) mit dem Sitz in EU-Ausland einen Kooperationsvertrag abgeschlossen. Zweck dieses Vertrages war die gemeinsame Durchführung von komplexen Datenverarbeitungen (DV)- und

Organisationsprojekten bei bestehenden oder künftigen Mandanten. Dies geschah durch das Anbieten von ganzheitlichen Lösungen im Bereich von DV- und Organisationsprojekten, wie etwa Software-Evaluation, Datenkonsistenzkonzepten, Datawarehousing, Wissens- und Qualitätsmanagement sowie Unternehmensberatung. Für die Abwicklung der einzelnen von den jeweiligen Mandanten der beiden Kooperationspartner übernommenen Aufträge wurde ein führender Kooperationspartner bestimmt, der dem Mandanten gegenüber als Auftragnehmer aufgetreten ist. Der zweite Partner fungierte als bloßer Auftragnehmer des führenden Partners. Die Abrechnung sollte nach Tagessätzen für die jeweils eingesetzten Mitarbeiter erfolgen. Anstelle der PM-GmbH war für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 die TC-Consulting-GmbH (TC-GmbH), ebenfalls mit Sitz in EU-Ausland, als Kooperationspartner in den Vertrag eingestiegen. Die Bw. trat ausnahmslos als bloßer Auftragnehmer des führenden Kooperationspartners (PM-GmbH bzw. TC-GmbH) in Erscheinung und verrechnete für die Mitarbeit an den einzelnen Projektstätigkeiten der PM-GmbH bzw. der TC-GmbH vereinbarungsgemäß die verabredeten Tagessätze. Die Mitarbeiter des nachrangigen Kooperationspartners (hier die Bw.) hatten sich im Verhältnis zum jeweiligen Mandanten (hier die EU-Bank) wie Mitarbeiter des führenden Kooperationspartners (hier PM-GmbH bzw. TC-GmbH) verhalten. Bei mangelnder Qualifikation eines Mitarbeiters der Bw. sollte die Dauer der vereinbarten Leistung unverzüglich enden und würde ein Personalersatz eines neuen Projektvertrages bedürfen. Die Bw. hatte nicht für einen bestimmten Werkerfolg einzustehen, sondern bloß für Schäden zu haften, die aufgrund von fehler- oder mangelhafter Leistungserbringung durch Mitarbeiter der Auftragnehmerin (Bw.) entstehen würden.

Die AB-Consulting-AG (im Folgenden: AB-AG) mit Sitz in EU-Ausland ist ebenfalls im Informationstechnologiebereich tätig und bietet komplexe Datenbanksysteme für Finanzdienstleister an. Mit 17. März 2003 hatten die AB-AG und die Bw. eine Rahmenvereinbarung abgeschlossen. Nach dieser würde die Bw. als Subunternehmer für die AB-AG tätig werden. Hierzu würde die AB-AG der Bw. die Durchführung von Teilen einzelner Beratungsaufträge bei Kunden oder Kooperationspartnern der AB-AG übertragen. Dabei hatte die AB-AG die rechtliche Stellung eines Generalunternehmers, die Bw. die eines Subunternehmers. Die Bw. hatte die von ihr übernommenen Beratungsaufträge nach dem Vertragsinhalt als Subunternehmerin möglichst persönlich zu erledigen, wobei sie jedoch berechtigt war, Erfüllungsgehilfen zur Durchführung des jeweiligen Auftrages einzusetzen, welche vorher zeitgerecht bekanntzugeben waren. Für jeden einzelnen Beratungsauftrag waren Inhalt, Umfang und Termine zwischen der AB-AG und der Bw. gesondert zu vereinbaren. Für die jeweiligen Projektstätigkeiten der Bw. hatte diese in den solcherart abgeschlossenen Einzelberatungsaufträgen vereinbarungsgemäß GSGF als Berater (im Sinne

eines Erfüllungsgehilfen) namhaft gemacht. Die Abrechnung der von der Bw. mittels Einsatz des GSGF als Erfüllungsgehilfen von der AB-AG übernommenen Projektstätigkeiten erfolgte laut Vereinbarung nach den erbrachten Arbeitsstunden.

Die EU-Bank in EU-Stadt betreibt im Bereich Meldewesen/Regulatory Reporting seit 1998 das Softwaresystem COKAR mit der Zielsetzung der täglichen Bewertung aller im Globalen Handelsdatenpool (GHP) enthaltenen Handelsgeschäfte. Die Berechnung lieferte die Grundlage zur Ermittlung der Eigenkapitalunterlegung aller Handelsgeschäfte nach Grundsatz I sowie zur Bereitstellung der Kreditäquivalenzbeträge für die Meldung nach KWG §§ 13,14, Bewertungen für die Bilanz nach IAS 39/IFRS und zukünftig auch für die Meldungen nach Basel II. Um die Ausfallrisiken zu vermindern und dadurch die Eigenmittelunterlegung zu reduzieren, wurden auch sukzessive sogenannte Risk Mitigation Techniken implementiert. Dieses komplexe Programmsystem wurde über Entwicklungsprojekte permanent verbessert und erweitert um einerseits neuen gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden und andererseits auch den Produktentwicklungen der dynamischen Finanzmärkte zu genügen, etwa betreffend Kreditderivate oder strukturierter Produkte.

Die PM-GmbH bzw. deren Nachfolgerin TC-GmbH sowie in der Folge die AB-AG hatten im Rahmen von Projektaufträgen bei der EU-Bank vor Ort das im letzten Absatz angeführte komplexe Programmsystem entwickelt, permanent angepasst, ergänzt und erweitert. Dabei fungierten die genannten Unternehmen jeweils als Auftragnehmer der EU-Bank, die Bw. wiederum war (nachrangiger) Kooperationspartner bzw. Subunternehmerin der (Haupt-) Auftragnehmerinnen und hatte aus dieser Stellung heraus GSGF als Erfüllungsgehilfen nach EU-Ausland entsendet.

Die Erstellung einer speziellen Software zur laufenden automatischen Risikobewertung von Börsenpapieren stellt eine unternehmenskritische Thematik für eine Bank dar. Da Unternehmen, die sich aus strategischen Gründen Teile einer derartigen unternehmenskritischen Software selbst erstellen (wollen), in der Regel nicht über das eigene Wissen für solche komplexen Aufgaben verfügen, ist es allgemein üblich, derartige große EDV-Projekte unter wesentlicher Beteiligung von hochqualifiziertem Leihpersonal und umfangreichem Consulting durchzuführen. Zusätzlich ist es wirtschaftlich in der Regel nicht sinnvoll, solches Personal auch in der Produktivphase weiterzubeschäftigen.

GSGF war aufgrund seines ausgeprägten Fachwissens und seiner langjährigen Erfahrung im Bereich IT-Lösungen für Meldewesen und Reporting ein wichtiger Funktionsträger für die jeweiligen Auftragnehmer der EU-Bank und wurde er für abgrenzbare Teilprojekte innerhalb des komplexen Gesamtprojektes COKAR eingesetzt. Dabei wurden zum bestehenden Gesamtsystem der Bank ergänzende Teilsysteme neu entwickelt. Die Entwicklung der

beauftragten Teilprojekte musste vor Ort bei der EU-Bank erfolgen, da dies eine Abstimmung mit den übrigen Teilprojekten sowie umfangreiche Kommunikation mit dem gesamten Entwicklungsteam, den zuständigen Fachabteilungen sowie den IT-Dienststellen der Auftraggeberin erforderte. Die für die jeweiligen Teilprojekte erforderlichen Teams bestanden aus etwa 20 Personen und setzten sich aus EDV-Experten der EU-Bank, beigestellten Experten von Systemlieferanten und externen EDV-Firmen, Fachleuten der betroffenen Fachabteilungen der Auftraggeberin sowie GSGF zusammen. Die Zusammensetzung der Teams wechselte bei jedem Teilprojekt und war von der Bank vorgegeben. Innerhalb dieser Teams war GSGF mit der Leitung der einzelnen Teilprojekte und deren Folgeprojekten betraut. In klar abgrenzbaren Teilprojekten wurde von den Teams, deren Leitung GSGF oblag, Schritt für Schritt das IT-System der Bank zur laufenden Bewertung der Börsenpapiere verbessert. Dabei wurden das Anwendungsdesign, die Arbeitsschritte und die Abfolge in Zusammenarbeit von Personal der Bank und Leihpersonal, unter der Leitung von GSGF, gemeinsam erarbeitet. Die Tätigkeiten des GSGF umfassten im Wesentlichen Projektmanagement, Projektplanung, DV-Konzeption, Testkonzept und Testplanung, Datenmodellierung, Datenbankentwurf und Qualitätssicherung. Selbständige Unterprojekte des GSGF im Rahmen der von ihm geleiteten Teilprojekte waren nicht erkennbar. Vielmehr erschloss sich die Tätigkeit des GSGF als allgemein leitend, organisierend und moderierend. Je nach Umfang lag die durchschnittliche Projektdauer zwischen 3 und 9 Monaten und war GSGF in den Berufungsjahren jeweils mehr als einen Monat in EU-Ausland als Dienstnehmer der Bw. tätig.

Die vorstehenden Feststellungen gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten und auf das Ergebnis des zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens, welches dem Finanzamt zur Wahrung des Parteigehörs zur Kenntnis gebracht wurde, und sind als unstrittig anzusehen.

Der oben dargestellte Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung 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 den 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.

Unstrittig ist zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens – nach Ansicht der Berufungsbehörde auch zu Recht –, dass GSGF im Berufszeitraum als Arbeitnehmer eines inländischen Betriebes Einkünfte für eine jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgehende Auslandstätigkeit bezogen hatte.

In Streit gezogen ist bloß, ob es sich bei den von GSGF ausgeübten Tätigkeiten um eine der im § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aufgezählten "begünstigten" gehandelt hatte und ob diese überhaupt im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage ausgeübt worden sind.

Hiezu ist zunächst auf die dem § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 inhaltlich entsprechende (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 621 BlgNR XVII. GP) Vorgängerbestimmung des § 3 Z 14a EStG 1972 zu verweisen. § 3 Z 14a EStG 1972 lautete:

(Von der Einkommensteuer befreit sind:) "Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit von ihrem Arbeitgeber beziehen, wenn die Auslandstätigkeit mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben des Arbeitgebers im Zusammenhang steht und ihre Dauer jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Inländische Betriebe im Sinne dieser Bestimmung sind auch inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern. Begünstigte ausländische Vorhaben im Sinne dieser Bestimmung 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."

§ 3 Z 14a EStG 1972 wurde eingefügt durch das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP, führen dazu aus:

"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaues im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern (z.B. der Bundesrepublik Deutschland) für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig aus. Die vorliegende Novelle sieht daher eine Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Zusammenhang steht."

Durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 werden somit – was in der Formulierung des § 3 Z 14a EStG 1972 allerdings klarer zum Ausdruck kam – Einkünfte steuerfrei gestellt, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit mit einem begünstigten Vorhaben des Arbeitgebers im Zusammenhang steht und ihre Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung ist daher zunächst, dass die zu beurteilenden Tätigkeiten mit der Errichtung einer Anlage in Zusammenhang stehen. Was als Anlage zu werten ist, geht aus dem Gesetz indes nicht hervor. Nach der Literatur liegen begünstigte Anlagen im genannten Sinne sowohl bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen, vor (Els in FJ 1992, 11; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 51 zu § 3). Darunter fallen auch aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlagen (Doralt, a.a.O.). EDV-Software-Produkte für sich allein sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen (Doralt, a.a.O.), bzw. aufgrund ihrer Komplexität einer längeren Zeitspanne der Installierung im Ausland bedürfen (Els, a.a.O.). Nach Ansicht des BMF liegt im EDV-Bereich eine sogenannte (begünstigte) Gesamtsystemlösung dann vor, wenn verschiedene Teilprodukte (selbstentwickelte, aber auch angekaufte Software) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden, während etwa eine laufende Systembetreuung (Wartung und Betreuung von bestehenden Anlagen) nicht begünstigungsfähig wäre (Protokoll über die Bundeslohnsteuertagung 2004, Pkt. 1.1.3, AÖF 2005/52; LStR 2002, Rz 57).

Im vorliegenden Fall hatte die EU-Bank ab dem Jahr 1998 das Softwaresystem COKAR entwickeln, ergänzen und erweitern lassen. Hält man sich nun vor Augen, dass dieses komplexe Programmsystem seit der Erstinstallierung über Jahre hindurch mittels zahlreicher Einzelprojekte, die ihrerseits selbst zwischen drei und neun Monaten dauerten, verbessert und erweitert wurde, so handelt es sich nach Auffassung der Berufungsbehörde allein schon vom Umfang her eindeutig um eine sogenannte Gesamtsystemlösung. Davon ist auch zweifelsfrei der Systemprüfer in seinem Gutachten ausgegangen, wenn er von großen EDV-Projekten, umfangreichem Consulting und komplexen Aufgaben spricht sowie von klar abgrenzbaren Teilprojekten, welche schon ihrer Bezeichnung nach das Vorliegen eines größeren Gesamtsystems voraussetzen, innerhalb dessen dann die einzelnen Teilprojekte verwirklicht werden können. Im Rahmen dieser klar abgrenzbaren Teilprojekte wurden die dabei entwickelten Softwareprodukte in der Folge in das bestehende Gesamtsystem integriert bzw. so zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden, was sogar nach der o.a. Ansicht des

BMF für das Vorliegen einer Gesamtsystemlösung spricht. Das Softwaresystem COKAR ist demnach als sogenannte (EDV-) Gesamtsystemlösung als Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren.

Nach der oben wiedergegebenen Auffassung von Doralt und Els können (bloße) EDV-Software-Produkte für sich allein gesehen schon als (grundsätzlich die Begünstigung vermittelnde) Anlagen gewertet werden, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen bzw. eine solche Installierung längere Zeit in Anspruch nimmt. Jedes einzelne der berufungsgegenständlichen Teilprojekte, an denen GSGF – überwiegend – leitend beteiligt war, erstreckte sich über einen Zeitraum von mehreren Monaten. Teilgenommen haben daran noch etwa 20 Personen aus den verschiedensten Bereichen (externe Spezialisten, Systemlieferanten, Fachexperten der Bank) und war mit Rücksicht auf die erforderliche Abstimmung mit und Implementierung in das bestehende Gesamtsystem, die Kommunikation und Zusammenarbeit der Teammitglieder sowie die Komplexität der einzelnen so gemeinsam entwickelten Software-Produkte ein Tätigwerden vor Ort in EU-Ausland unbedingt notwendig. Im Lichte all dieser Umstände sind daher bereits die im Rahmen der einzelnen Teilprojekte jeweils entwickelten und implementierten Software-Produkte als Anlagen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen. Dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Tätigkeiten von GSGF (als Erfüllungsgehilfe der Bw.) um – nach Ansicht des BMF – bloße (begünstigungsschädliche) Wartungs- und Betreuungsarbeiten an bereits bestehenden Anlagen handelt, muss schon angesichts der Art, des Umfangs, der Dauer und des jeweils beteiligten Personenkreises bei den einzelnen Teilprojekten wohl ausgeschlossen werden.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist sohin auch das Tatbestandserfordernis der Errichtung einer Anlage erfüllt. Der nicht näher ausgeführten Rechtsmeinung des FA im Vorlagebericht bzw. in der Stellungnahme zum Ergebnis der zweitinstanzlichen Ermittlungen, es lägen weder komplexe Softwaresysteme allein noch eine Verbindung verschiedener Teilprodukte zu einem funktionierenden Gesamtssystem, also keine Anlagen im Sinne des Gesetzes (und der obzitierten Literaturmeinungen), vor, kann im Hinblick auf die obigen Ausführungen daher nicht gefolgt werden.

Weiters strittig ist, ob die von GSGF ausgeübten Tätigkeiten unter die in lit. b) leg. cit. aufgezählten subsummiert werden können. Soweit hier von Bedeutung, handelt es sich dabei um die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Untenehmungen sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen.

Die PM-GmbH bzw. deren Nachfolgerin TC-GmbH hatten als Auftragnehmerinnen von der EU-Bank Projektaufträge zur Entwicklung, Ergänzung und Erweiterung des komplexen Softwaresystems COKAR erhalten. Die Bw. wiederum war aufgrund eines Kooperationsvertrages vom Mai 2000 in den Jahren 2000 bis 2002 Auftragnehmerin der PM-GmbH bzw. der TC-GmbH und hatte ihren Dienstnehmer GSGF zur Leitung und Koordination der einzelnen von der PM-GmbH bzw. der TC-GmbH übernommenen Teil- und deren Folgeprojekte nach EU-Ausland entsendet, wo er dann vereinbarungsgemäß eingesetzt worden war. Der Mandantin (EU-Bank) gegenüber hatte sich GSGF als Mitarbeiter der PM-GmbH bzw. der TC-GmbH zu verhalten, die Bw. ist sohin der EU-Bank gegenüber gar nicht in Erscheinung getreten. Bei mangelnder Qualifikation eines Mitarbeiters der Bw. sollte die Dauer der vereinbarten Leistung unverzüglich enden und würde ein Personalersatz eines neuen Projektvertrages bedürfen. Die Bw. hatte nicht für einen bestimmten Werkerfolg einzustehen, sondern bloß für eine zur fehlerfreien Leistungserbringung ausreichende Qualifikation der von ihr gestellten Mitarbeiter. Für die Mitarbeit des GSGF an den einzelnen Projekten stellte die Bw. vereinbarungsgemäß Tagessätze in Rechnung. Der Berufungsbehörde gegenüber stellt sich dies somit unzweifelhaft als eine Personalgestellung dar. Da diese Personalgestellung, wie oben ausführlich dargetan wurde, mit der Errichtung einer Anlage durch andere Unternehmen, nämlich hier durch die PM-GmbH bzw. die TC-GmbH, im Ausland in unmittelbarem Zusammenhang stand, hat die Bw. die diesbezüglichen Einkünfte des GSGF zu Recht gemäß als § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit behandelt.

Betreffend die Tätigkeiten des GSGF im Rahmen der von der Bw. als Subunternehmerin von der AB-AG übernommenen Beratungsaufträge ist vorerst darauf hinzuweisen, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten im § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b) EStG 1988 eine erschöpfende ist. Aus der aktuellen Rechtsprechung (VwGH vom 24. Oktober 2005, 2002/13/0068) muss aber abgeleitet werden, dass nach der Intention des Gesetzgebers eine weite Auslegung der Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geboten ist (in diesem Sinne auch die Entscheidung des UFS vom 7. Mai 2007, RV/0413-I/06). Während jedoch der im Gesetz enthaltene Begriff der Bauausführung im landläufigen Sprachgebrauch üblicherweise in Zusammenhang mit der Errichtung von Bauwerken (Hoch- und/oder Tiefbauten) gebraucht wird, bietet sich im Sinne der gebotenen weiten Auslegung für die Entwicklung und Installierung von als Anlagen anzusehenden EDV-Software-Produkten per analogiam eher die Bezeichnung Projektdurchführung bzw. –abwicklung an. Wenn ein Auftrag an ein inländisches Unternehmen die Bauleitung, also Planung, Konstruktion und Engineering, umfasst, so liegt auch diesfalls eine begünstigte Tätigkeit vor, wenn die unmittelbare Bauausführung durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt (Doralt, a.a.O., unter Hinweis auf LStR 2002, Rz 56). Auf die Entwicklung und Installation von – als Anlagen anzusehenden –

komplexen Software-Produkten umgelegt bedeutet die vorliegende Ansicht nach Meinung der Berufungsbehörde, dass diesfalls auch eine Projektleitung als begünstigt anzusehen ist.

Die Tätigkeiten der Bw. bzw. des GSGF als deren Erfüllungsgehilfe umfassten nach dem festgestellten Sachverhalt auch Projektmanagement, Projektplanung, DV-Konzeption, Datenmodellierung und Datenbankentwurf, insgesamt gesehen also eine Projektleitung. Über den Umweg der – wie gerade oben dargelegt ebenfalls begünstigten – Bauleitung erweist sich diese Projektleitung durch GSGF letztlich als eine der Bauausführung vergleichbare begünstigte Tätigkeit.

Weiters begünstigt sind nach dem Gesetzeswortlaut die Montage, Montageüberwachung, die Inbetriebnahme sowie nach herrschender Auffassung (Doralt, a.a.O.) auch die Durchführung eines zeitlich begrenzten Probetriebes. Die von GSGF ausgeübten weiteren Tätigkeiten der Testplanung, Erarbeitung von Testkonzepten und Qualitätssicherung können als auf die Inbetriebnahme und die Durchführung eines zeitlich begrenzten Probetriebes abzielende und sohin begünstigte Maßnahmen gewertet werden. Auch liegt es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates selbstredend auf der Hand, dass GSGF im Rahmen seiner leitenden, organisierenden und moderierenden Tätigkeiten aufgrund der Komplexität der Teilprojekte auch laufend an der Installation (im Sinne von Montage), Überwachung der Installation (Montageüberwachung) und an der Inbetriebnahme der Software-Produkte teilgenommen hat bzw. in diese als maßgeblicher Experte eingebunden war.

Unter Beachtung der von der Rechtsprechung (vgl. das bereits zitierte Judikat des VwGH vom 24. Oktober 2005) geforderten weiten Auslegung liegt es nahe, auch jene Fälle der Auslandsentsendung von Arbeitnehmern miteinzubeziehen, in denen sich der inländische Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten beisteuert. Ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt, kann vor dem Hintergrund des aufgezeigten Gesetzeszweckes keinen Unterschied machen.

Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass sich die Bw. selbst bzw. durch GSGF als ihren Erfüllungsgehilfen an der Errichtung von Anlagen im Ausland beteiligt hatte. Bei den dazu beigesteuerten begünstigten Tätigkeiten handelte es jedenfalls um Personalstellung sowie die Bauausführung (in Form der Projektleitung). In Anwendung der gebotenen weiten Auslegung bzw. Betrachtungsweise können auch noch die Mitwirkung an der Montage, an der Montageüberwachung (Installation und Überwachung derselben) sowie an der Inbetriebnahme (samt Probetrieb) als die Begünstigung vermittelnde Tätigkeiten gewertet werden. Die von GSGF in den Streitjahren bezogenen Einkünfte waren demnach gemäß § 3

Abs. 1 Z 10 EStG in der bis zum Ablauf des Jahres 2005 geltenden Fassung von der Einkommensteuer befreit und ergingen daher die angefochtenen Bescheide, mit denen die Bw. zur Haftung für Lohnsteuer herangezogen worden war, zu Unrecht.. Diese Bezüge gehören nach § 41 Abs. 4 FLAG 1967 auch nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, weshalb die bekämpften DB- und DZ-Bescheide nach Dafürhalten der Berufungsbehörde ebenfalls zu Unrecht erlassen worden sind, sodass sämtliche in Berufung gezogenen Bescheide aufzuheben waren.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass GSGF die an sich abgrenzbaren Teilprojekte nicht selbständig durchgeführt habe, sondern als Teilprojektleiter im Bereich Consulting tätig geworden wäre, ist zunächst zu entgegnen, dass selbst der Systemprüfer mehrfach betont hatte, GSGF sei innerhalb der klar abgrenzbaren Teilprojekte leitend tätig geworden. Darüber hinaus ist zu bemerken, dass nach dem Gesetzeswortlaut für die Steuerfreistellung eine selbständige Leitung und Durchführung von Projekten durch Dienstnehmer nicht gefordert wird. Das diesbezügliche Vorbringen des FA war daher nicht geeignet, zu einer anders lautenden Entscheidung zu gelangen.

Zur – hier im Lichte der obigen Ausführungen indes nicht mehr entscheidungsrelevanten – Frage der Verjährung ist die Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO maßgebend, wonach sich die gegenständlich gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre betragende Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb dieser Verjährungsfrist nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Im vorliegenden Fall haben am 19. Dezember 2005 sowohl beim Einzelunternehmen des GSGF als auch bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung begonnen. Gegenstand der Prüfung gemäß § 86 EStG 1988 bei GSGF sollten laut Prüfungsauftrag eine Lohnsteuerprüfung sowie eine Kommunalsteuerprüfung jeweils betreffend den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis zum 31. Dezember 2002 sein. Die beiden Prüfungsaufträge waren – dem Schriftbild nach eindeutig erkennbar – vom steuerlichen Vertreter der Bw. zur Kenntnis ge- und je eine Ausfertigung übernommen worden.

Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, S 2190, führt hiezu aus, dass bereits die Vorweisung oder die Übergabe des Prüfungsauftrages eine Unterbrechung der Verjährung jener Abgabeanprüche bewirke, die Gegenstand der Prüfung sind und der sachlichen Zuständigkeit des den Prüfungsauftrag erteilenden Finanzamtes unterfallen. Als Grundsatz könne gelten, dass Prüfungshandlungen dann die Verjährung unterbrechen – selbst wenn sie ohne Prüfungsauftrag vorgenommen werden – , wenn sie nur außenwirksam auf die Erhebung von bestimmten Abgaben ausgerichtet und die geprüften Abgaben von der Abgabenbehörde zu

verwalten sind, deren Organe die Prüfungsbeamten sind (Stoll, a.a.O., unter Hinweis auf VwGH vom 13. April 1987, 85/15/0377). Verjährungsunterbrechung trete bei solchen Amtshandlungen auch dann ein, wenn sich die behördliche Maßnahme als verfehlt, am Ziel vorbeigehend erweist, wenn also das Ergebnis der Erhebungen das ist, dass eine andere Person Abgabepflichtiger ist, als die Person, gegen die ermittelt wurde (Stoll, a.a.O., S 2188).

Hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für das Jahr 2000 wurde von einem hiezu befugten Organ der zuständigen Abgabenbehörde eine nach außen hin erkennbare, sohin eine unterbrechungswirksame und die an sich fünfjährige Verjährungsfrist um ein Jahr verlängernde Amtshandlung, nämlich die Überreichung des Prüfungsauftrages, am 19. Dezember 2005 an den steuerlichen Vertreter sowohl des GSGF als auch der Bw. gesetzt. Der das Jahr 2000 betreffende und am 29. Mai 2006 zugestellte kombinierte Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung von DB und DZ vom 22. Mai 2006 erging sohin noch innerhalb der (um ein Jahr verlängerten) Verjährungsfrist, weshalb der diesbezügliche Einwand der Bw. ins Leere gehen musste. Daran schlägt – im Lichte der oben dargelegten, herrschenden Meinung – auch nicht, dass die Amtshandlung im Ergebnis gegen den unrichtigen Abgabepflichtigen gerichtet war.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass in den angefochtenen Bescheiden, welche nach dem Bescheidformular jeweils die "Festsetzung des Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe" und die "Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag" zum Inhalt hatten, lediglich die für das einzelne Kalenderjahr zur Nachzahlung verbleibenden Beträge angeführt sind. Eine Bemessungsgrundlage oder eine für den jeweiligen Bescheidzeitraum erfolgte Festsetzung von DB bzw. DZ selbst enthalten die in Streit gezogenen Bescheide indes nicht.

Nun ist gemäß § 93 Abs. 2 BAO jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (...) zu nennen, an die er ergeht. Nach § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Festsetzungsbescheide gemäß § 201 BAO, wie hier die DB- und DZ-Bescheide, sind Abgabenbescheide (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3., überarbeitete Auflage, Tz 2 zu § 198 und Tz 42 zu § 201). Sie haben daher im Spruch jene Bestandteile zu enthalten, die sich aus den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 ergeben (VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0321, und vom 15. Dezember 2004, 2002/13/0118, angeführt von Ritz a.a.O., Tz 42 zu § 201).

Indem nun die angefochtenen DB- und DZ-Bescheide im Spruch weder eine Bemessungsgrundlage noch die jeweils festgesetzte Abgabe enthalten, haftet ihnen eine Rechtswidrigkeit an und wären sie schon aus diesem Grund aufzuheben gewesen.

Insgesamt gesehen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 20. Dezember 2007