



GZ. RV/0282-W/09,
miterledigt RV/0283-W/09,
RV/1414-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA, betreffend Abweisung eines Antrags auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 BAO für das Jahr 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2003, entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2003 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Beilagen zu den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 und 2003 ersuchte er um Weiterleitung des Antrages bzw. amtswegige Einleitung zur Korrektur der jeweiligen Lohnzettel an das zuständige Finanzamt des Arbeitgebers A. GmbH, da diese Lohnzettel begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht ausweisen würden.

Der Bw. sei im Jahr 2001 sowie im Jahr 2003 als Arbeitnehmer der Firma A. GmbH tätig gewesen. In diesem Zeitraum habe er im Rahmen einer Personalgestellung begünstigte Auslandstätigkeiten (Montage von komplexen EDV-Gesamtlösungen) erbracht (auf die beiliegenden Jahreslisten als Nachweis der Tätigkeiten werde verwiesen).

Erst das Erkenntnis des VwGH vom 24. Oktober 2005, 2001/13/0226 habe eine Lohnsteuerbefreiung für eine begünstigte Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bei Personalgestellung eröffnet und möglich gemacht.

Nachdem der Arbeitgeber des Bw. die begünstigte Tätigkeit im Rahmen der Lohnabrechnung nicht berücksichtigt habe bzw. aufgrund des erst im Oktober 2005 ergangenen VwGH-Erkenntnisses gar nicht berücksichtigen konnte, werde um Weiterleitung der beiliegenden Unterlagen zur Einleitung einer Lohnzettelkorrektur ersucht.

In einer weiteren Beilage übermittelte der Bw. folgende Projektbestätigungen der Fa. A. vom 12. Dezember 2006:

„...bestätigen hiermit, dass Bw., für das im folgenden gelistete EDV Projekt im Ausland tätig war:

Januar 2000 bis Dezember 2001 – Projekt: Y. (X., Stuttgart):

Komplexe EDV Gesamtlösung (Umbau der EDV Basis-Infrastruktur)

A. war beauftragt, das Projekt zu leiten (Programm Management, Bauleitung) sowie die Entwürfe (Designs) und die Implementierung (Programmierung, Konfiguration) zu überprüfen und qualitätszusichern. Die komplexe EDV Gesamtlösung wurde gemeinsam mit dem Kunden und einem weiteren Anbieter vor Ort in Stuttgart umgesetzt."

„...bestätigen hiermit, dass Bw., für das im folgenden gelistete EDV Projekt im Ausland tätig war:

Januar 2002 bis Dezember 2005 – Projekt: Y. (X., Stuttgart):

Komplexe EDV Gesamtlösung (Umbau der EDV Basis-Infrastruktur).....

.....

.....

Hinsichtlich des Jahres 2002 stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2007 einen Antrag auf Lohnsteuerrückerstattung gem. § 240 BAO in eventu auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides bzw. in eventu auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO sowie Anregung zur amtswegigen Wiederaufnahme mit Begründung wie in den oben angeführten Anträgen auf Arbeitnehmerveranlagung. Da bis zum Erkenntnis des

VwGH vom 24.10.2005, 2001/13/0226 eine Lohnsteuerbefreiung für eine begünstigte Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bei Personalgestellung nicht möglich gewesen sei, habe der Bw. im Veranlagungsverfahren für das Jahr 2002 diese dem Arbeitgeber erst sich nachträglich herausstellende Unrichtigkeit beim Lohnsteuerabzug nicht geltend machen können. Die Korrektur des unrichtigen Lohnsteuerabzugs konnte im Zeitpunkt der Vornahme der Arbeitnehmerveranlagung nicht erfolgen, da die damals herrschende Rechtsauffassung zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG und damit das Einkommensteuergesetz eine Befreiung bei Personalgestellung nicht zuließ. Erst nach oben genanntem Erkenntnis des VwGH vom Oktober 2005, habe sich auch bei begünstigten Tätigkeiten im Rahmen von Personalgestellungen die Möglichkeit der Lohnsteuerbefreiung eröffnet. Nachdem somit im Zuge der Veranlagung keine rechtliche Möglichkeit bestanden habe, die Richtigstellung des Lohnsteuerabzugs zu erwirken, werde nunmehr auf Basis von durch das FA des Arbeitgebers ausgestellten berichtigten Lohnzetteln eine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragt.

Werde dem Antrag gemäß § 240 BAO nicht nachgekommen, werde eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO beantragt. Der Bw. habe im Zeitraum 2002 begünstigte Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erbracht, da diese Bestimmung seit dem o. a. Erkenntnis des VwGH auch für Personalgestellung anzuwenden sei. Seitens des Arbeitgebers des Bw. sei die Berechnung der Lohnsteuer unter Außerachtlassung dieser Bestimmung erfolgt und sei der Lohnzettel, welcher die Basis für den Einkommensteuerbescheid 2002 bilde, somit falsch ausgestellt worden. Aus diesem Grund erweise sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2002 im Sinne des § 299 BAO als nicht richtig.

In eventu werde die Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO beantragt. Wie dargelegt, sei der Lohnzettel dieses Jahres, welcher die Basis und somit das „Beweismittel“ für die Arbeitnehmerveranlagung darstelle, nicht richtig ausgestellt worden. Der neu ausgestellte Lohnzettel sei als Beweismittel für die Arbeitnehmerveranlagung unerlässlich und folglich erst mit dessen Ausstellung neu hervorgekommen. Obgleich er an sich schon – zumindest fiktiv – vorhanden gewesen sei, sei dieser dem Bw. erst mit dem o. a. Erkenntnis zugänglich gewesen – sohin liege auch kein grobes Verschulden bzgl. der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren vor. Aufgrund des neuen Lohnzettels sei die Tatsache der Auslandstätigkeit des Bw. neu zu würdigen und damit jedenfalls dazu geeignet zu einer andersartigen Beurteilung der Tätigkeit zu gelangen. Die Kenntnis vom berichtigten Lohnzettel hätte jedenfalls zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt.

Sofern keinem der oben gestellten Anträge nachgekommen werden könne, werde angeregt eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen einzuleiten.

Mit Bescheiden vom 26. Mai 2008 bzw. 29. Jänner 2009 führte das FA die Veranlagung der Einkommensteuer für 2001 bzw. 2003 durch, ohne dem Antrag des Bw. zu entsprechen. Hinsichtlich des Antrages auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer für 2002 erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Der (jeweils gleichlautenden) Begründung ist zu entnehmen:

Zur Beurteilung der Frage des Vorliegens einer begünstigten Auslandstätigkeit habe das FA Wien 1/23 den ehemaligen Dienstgeber des Bw. um Übermittlung der Auftragsunterlagen sowie um Übermittlung detaillierter Projekt- und Tätigkeitsbeschreibungen gebeten. Mit Antwortschreiben vom 11. Februar 2008 habe die A. GmbH mitgeteilt, dass sich ihre Geschäftstätigkeit auf die Bereiche Beratung, A. Technology Solutions, Outsourcing und Interne Organisation konzentriere. Weiters gehe es bei der Firma A. um die Optimierung von Prozessabläufen, Vereinheitlichung von Systemen in den Unternehmen der Kunden und Vernetzung dieser Systeme mit jenen der Kunden, Geschäftspartner und Lieferanten. Dabei komme es auch zum Einsatz von verschiedenen Technologien und Anwendungen wie JAVA/J2EE, SAP, Oracle, See-beyond, Bea Weblogic oder IBM Websphere. Im Bereich Outsourcing werde auf Basis einer Unternehmensanalyse, über die Realisierung der gewünschten strategischen Effekte bis zur operativen Umsetzung und zum Betrieb von kompletten Geschäftsprozessen durch die Dienstnehmer der Firma A. beraten und unterstützt. Jene Mitarbeiter, die im Rahmen von Auslandsprojekten für die Mandanten der A. tätig seien, würden vor Ort beim Kunden Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen durchführen.

Festgehalten werde, dass die Firma A. nicht die Vorlage von Auftrags- und Projektunterlagen verweigert habe, sondern das FA 1/23 (wegen des sich aus der Bereitstellung der Unterlagen ergebenden massiven Zeitaufwands) gebeten habe, anhand einer vorab erteilten Information zu beurteilen, ob überhaupt die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich vorliegen könnten. Nachdem sich aus dem Schreiben sowie den auf telefonische Nachfrage zur Verfügung gestellten Informationen der Firma A. für das FA 1/23 ergeben habe, dass es sich bei der von den entsandten Mitarbeitern durchgeführten Tätigkeit um Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen gehandelt habe und der Aufenthalt im Ausland daher nicht durch die Installierung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geforderten komplexen EDV-Gesamtsystemlösung initiiert war, sondern die Hauptleistung des zu realisierenden Projekts in der Optimierung von Geschäftsprozessen – somit in der Erbringung einer Managementberatungsleistung – lag, seien die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht erfüllt.

Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung dieser Begünstigungsbestimmung sei zunächst, dass die zu beurteilenden Tätigkeiten mit der Errichtung einer Anlage im Zusammenhang stünden. Eine begünstigte Anlage im genannten Sinn liege sowohl bei der Aufstellung

von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssten, vor. Darunter fielen auch aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlagen. EDV-Software-Produkte für sich allein seien dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen bzw. aufgrund ihrer Komplexität einer längeren Zeitspanne der Installierung im Ausland bedürfen. Von einer Gesamtsystemlösung im EDV-Bereich werde insbesondere dann auszugehen sein, wenn verschiedene Teilprodukte (selbst entwickelte aber auch angekaufte Software) zu einem funktionierendem Gesamtsystem verbunden werden, während etwa eine laufende Systembetreuung (Wartung und Betreuung von bestehenden Anlagen) nicht begünstigungsfähig wäre.

Entgegen dem Vorbringen des Bw. vom 14. Dezember 2006 seien Mitarbeiter der Firma A. nach telefonischer Auskunft der steuerlichen Vertretung der A. nicht an konzernfremde Unternehmen überlassen worden, sondern erfolgten Personalgestellungen ausschließlich an Konzernunternehmen.

Im konkret zu beurteilenden Fall liege nach Ansicht des FA die Hauptleistung der abgewickelten Projekte in der Optimierung von Geschäftsprozessen (somit in der Erbringung von Managementberatungsleistungen), wobei es bei der Optimierung von Geschäftsprozessen auch zum Einsatz von EDV-Softwareprodukten bzw. zur Verbesserung bestehender EDV-Systeme komme. Die im Rahmen der konkret abgewickelten Y.-Projekte (Definition) zum Einsatz gelangenden Softwareprodukte wiesen nach Ansicht des FA keinen so hohen Grad an Komplexität auf, dass deren Installierung die ständige Anwesenheit der Mitarbeiter der A. GmbH vor Ort notwendig machen würde. Vielmehr begründe sich die Anwesenheit der Mitarbeiter vor Ort aus der Erbringung von Managementberatungsleistungen, nämlich – wie dies auch von der A. GmbH bestätigt worden sei – der Analyse und Optimierung von Geschäftsprozessen. Des Weiteren sei nach den dem FA 1/23 erteilten Informationen auch keine Personalgestaltung an konzernfremde Unternehmen vorgelegen.

Gegen die oben angeführten Bescheide wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass laut den Ausführungen des FA der Hauptgrund für die Verweigerung der Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuer darin bestehe, dass es sich bei der von den entsandten Mitarbeitern durchgeführten Tätigkeit um Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen gehandelt habe und der Aufenthalt im Ausland daher nicht durch die Installierung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG geforderten komplexen EDV-Gesamtlösung begründet gewesen wäre.

Die Hauptleistung sei somit in der Optimierung von Geschäftsprozessen und somit in der Erbringung einer Managementberatungsleistung gelegen.

Im Anhang werde nochmals das Schreiben der Firma A. GmbH Deutschland betreffend den Projekteinsatz des Bw. für den Kunden X. AG übermittelt. Aus diesem Schreiben gehe eindeutig hervor, dass die für die Firma X. entwickelte IT-Lösung im Bereich der Logistik und Produktionssteuerung gänzlich neu entwickelt werden musste und es sich dabei nicht nur um Prozessoptimierungen gehandelt habe, wobei dieser Projekteinsatz von Ende 1999 bis Ende 2005 angedauert habe.

Im Begleitschreiben werden jene Aufgaben angeführt, mit welchen X. die Firma A. betraut habe. Es habe sich dabei um das komplette Projektmanagement gehandelt, insbesondere

- Ausarbeitung der Konzepte und Spezifikationen
- Planung der Programmierungsaktivitäten
- Testplanungen
- Abnahme der programmierten Module und Dokumentationen
- Detailplanung der Inbetriebnahme (Cut-Over)
- Steuerung der Inbetriebnahme und des Ablaufs bis zum reibungslosen Betrieb

Im Rahmen dieses Projekts seien bis zu 140 Mitarbeiter von A. beschäftigt gewesen. Das gesamte Projekt habe sich über einen Zeitraum von November 1999 bis Dezember 2005 erstreckt.

Anhand dieser Fakten zeige sich die Tragweite und die Komplexität dieses IT-Projekts, was unter anderem auch Hinweis auf eine Implementierung einer zur Gänze neu gestalteten und hoch komplexen EDV-Gesamtlösung in den Bereichen Logistik und Produktionssteuerung darstelle.

Der Bw. sei in den Jahren 1999 bis 2003 für ein Projektteam und von September 2003 bis September 2005 für das gesamte Projekt verantwortlich gewesen.

Seine Rolle könne dahingehend verstanden werden, als das der Bw. im übertragenen Sinn wie eine Art Bauleiter bei einer Auslandsmontage in diesem Projekt tätig gewesen sei. Der Bw. habe daher keine Managementberatungsleistungen im Sinne von Optimierung von Geschäftsprozessen erbracht, sondern sei definitiv für die Implementierung und die vor Ort Entwicklung eines sehr komplexen Softwaresystems, welches es in dieser Art in der Automobilindustrie zuvor noch nicht gegeben habe, verantwortlich gewesen.

In der Begründung des FA vom 26. Mai 2008 werde zudem angeführt, dass der Bw. laut Auskunft der A. GmbH nicht an konzernfremde sondern an konzerninterne Unternehmen in Form der Personalgestellung verliehen worden sei. Diese Begründung könne insofern nicht nachvollzogen werden, da auch im VwGH Erkenntnis vom 24. Oktober 2005 (2001/13/0226) als Anlassfall für die Lohnsteuerrückvergütung bei Personalentsendung die dort gegenständliche

Personalstellung auch zwischen Schwesterngesellschaften, somit im Konzernverbund erfolgt sei.

Am 9. Dezember 2008 legte der Bw. dem FA ein Schreiben der A. GmbH, München, vom 26. November 2008 vor. Diesem ist folgendes zu entnehmen:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit möchten wir Sie über den Projekteinsatz von Herrn G. für den Zeitraum zwischen dem 1. 11. 1999 und 31. 12. 2005 in Kenntnis setzen.

Herr G. war in diesem Zeitraum Vollzeit auf dem Projekt „Y.“ der A. GmbH für den Kunden X., Werk U., eingesetzt. Hierzu möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

I. Projektziel

II. Auftragsverhältnis

III. Projektumfang und -aufgaben

I. Projektziel

Die IT Systeme des Werkes U. im Bereich der Logistik und Produktsteuerung waren den Anforderungen nicht mehr gerecht und mussten von Grund auf neu gestaltet werden. Kurz zuvor hatte die Firma S. AG mit X. eine Entwicklungspartnerschaft geschlossen, um die „I.“ auf Basis der ERP Software S. zu entwickeln. Im Rahmen des Projekts Y. wurde diese Lösung anhand der Anforderungen aus dem Werk U. entwickelt. Die neu entwickelte, integrierte Lösung sollte ca. 30 Altsysteme ablösen. Der Einsatz war zur Risikominimierung in mehrere Stufen (Achsen, Getriebe und Motoren) gestaffelt.

II. Auftragsverhältnis

Die Beauftragung wurde von X. an A. Deutschland vergeben. Herr G. war bei A. Wien angestellt und wurde für den Projekteinsatz nach Deutschland entsandt. Ein Projekteinsatz vor Ort war aufgrund der Komplexität des Projekts zwingend erforderlich und war auch seitens X. gefordert.

III. Projektumfang und -aufgaben

Innerhalb dieses Projekts waren – abhängig von den Projektphasen – ca. 120 bis 140 Mitarbeiter beschäftigt. A. wurde seitens X. in diesem Projekt mit folgenden Aufgaben betraut:

Management des Projekts im Sinne der Qualitäts-, Budget- und Terminkontrolle insbesondere für

- Ausarbeitung der Konzepte und Spezifikationen*
- Planung der Programmieraktivitäten*
- Testplanung*
- Unit Test*
- Systemtest*
- Integrationstest*
- Abnahme der programmierten Module und Dokumentation*
- Detailplanung der Inbetriebnahme (Cut Over)*
- Steuerung der Inbetriebnahme und des Anlaufs bis zum reibungslosen Betrieb*

In der Zeit von November 1999 bis August 2003 war Herr G. seitens A. für ein Projektteam verantwortlich, von September 2003 bis Dezember 2005 für das gesamte Projekt...

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die vom Bw. in den angeführten Zeiträumen für seinen österreichischen Dienstgeber im Rahmen einer Personalgestellung in Deutschland erbrachten Arbeitsleistungen als begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass der Bw. hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 einen Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO gestellt hat. Vor Klärung der Frage, ob die in diesen Jahren bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ganz oder teilweise steuerfrei zu behandeln sind, ist die Befugnis des Bw. zur Stellung eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO zu prüfen.

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und dementsprechend des Unabhängigen Finanzsenates (VwGH 24.1.2007, 2006/13/0171; VwGH 24.9.2003, 99/13/0007; VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214; VwGH 4.6.2003, 2002/13/0237 und 2002/13/0241; UFS 13.1.2012, RV/0172-F/09, 11.4.2011, RV/3717-W/10; UFS 3.10.2008, RV/0792-L/07; UFS 8.3.2007, RV/0477-G/04), ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, wie etwa die Lohnsteuer, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsieht. § 240 Abs. 3 BAO eröffnet dem Arbeitnehmer einen ergänzenden Rechtsschutz zum Zweck der Korrektur

eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers. Dieser greift aber dann nicht, wenn gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind. Im Veranlagungsverfahren besteht nämlich keine Bindung an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers (VwGH 4.6.2003, 2002/13/0241). Dies gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung zur Einkommensteuer bereits erfolgt ist oder nicht (VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214).

Der Bw. wurde für das Kalenderjahr 2002 mit Bescheid vom 11. Februar 2004 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Wie oben dargelegt, kommt zufolge des dem Gesetz zu entnehmenden Vorranges des Veranlagungsverfahrens gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO eine stattgebende Erledigung über einen solchen Antrag auch dann nicht mehr in Betracht, wenn die Veranlagungsverfahren über die vom Antrag betroffenen Zeiträume bereits rechtskräftig abgeschlossen sind. Denn eine im jeweiligen Veranlagungsverfahren geltend zu machende bzw. zu berücksichtigende Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nachträglich im Wege eines (subsidiären) Rechtsbehelfes außerhalb der Rechtsschutzeinrichtungen des 7. Abschnittes der BAO herbeiführen zu wollen, liefe auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft der betreffenden Veranlagungsbescheide hinaus (VwGH 24.01.2007, 2006/13/0171).

Anzumerken ist, dass der Bw. mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2007 neben dem Antrag auf Lohnsteuerrückerstattung gemäß § 240 BAO hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für 2002 auch einen Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sowie auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO gestellt hat und weiters eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO angeregt hat. Diese Anträge sind seitens des FA noch unerledigt. Hinzuweisen wird, dass nach Ansicht des UFS weder die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung noch für eine Wiederaufnahme erfüllt sind. Nach § 302 Abs. 2 lit b BAO ist ein Antrag nach § 299 BAO vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheids einzubringen. Im gegenständlichen Fall ist diese Jahresfrist bereits abgelaufen. Auch ist kein für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorausgesetzter Grund, insbesondere ein Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln, gegeben. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind keine Wiederaufnahmsgründe (Tatsachen). Auf die im Berufungsverfahren angeregte Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein subjektives öffentliches Recht (vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0209 und VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0153).

Was die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2003 betrifft, ist in weiterer Folge zu klären, ob die vom Bw. erbrachten Arbeitsleistungen als begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Während das FA diese Frage auf Grund der Stellungnahmen des Betriebsstättenfinanzamtes verneint, vertritt der Bw. die Auffassung, die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für die Steuerfreiheit der Auslandstätigkeiten normierten Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall erfüllt.

Unstrittig ist zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens, dass der Bw. im Berufszeitraum als Arbeitnehmer eines inländischen Betriebes Einkünfte für eine jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgehende Auslandstätigkeit bezogen hat.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 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.“

Aus dem Wortlaut der Z 10 lit. b folgt, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten, wobei es jeweils auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit ankommt (vgl. VwGH vom 10. 8. 2005, 2002/13/0024), eine erschöpfende ist. Die aufgezählten Tätigkeiten müssen sich auf die Errichtung von Anlagen im Ausland (der bloßen Überwachung im Ausland tätiger Lohnunternehmer eines inländischen Betriebes durch einen dorthin entsandten Arbeitnehmer hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. 9. 1987, 87/14/0110, beispielsweise die Eigenschaft einer „Errichtung von Anlagen im Ausland“ abgesprochen) beziehen, woraus aber nicht zu schließen ist, dass der inländische Arbeitgeber auch „Errichter“ im Sinne der eigentlichen Bauausführung sein muss. Solcherart ist es auch ausreichend, wenn sich der inländische Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten (etwa Montageüberwachung oder auch – nur – Planung) zur Errichtung der Anlage beisteuert. Ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Subunternehmer oder in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt, macht dabei keinen Unterschied (VwGH

24. 10. 2005, 2002/13/0068). Die Mitwirkung ausländischer Unternehmen an der Anlagengerichtung steht der Steuerbegünstigung ebenfalls nicht entgegen (VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0105).

Im Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0024, hat der VwGH ausgesprochen, dass die angeführte Steuerbegünstigung jedenfalls dann nicht darauf abstellt, dass ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine Personalgestellung vorliegt. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (Rechtslage bis 31. Dezember 2005) war demnach so zu verstehen, dass die Steuerbefreiung im Falle einer Personalgestellung an ausländische Unternehmen unter denselben Voraussetzungen zusteht, wie sie bei einer Personalgestellung an inländische Unternehmen vorliegen müssen.

Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung ist, 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 (vgl. *Els* in FJ 1992, 11; *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 51 zu § 3). Darunter fallen auch aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlagen (vgl. *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 (vgl. *Doralt*, a.a.O.), bzw. aufgrund ihrer Komplexität einer längeren Zeitspanne der Installierung im Ausland bedürfen (vgl. *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 war der Bw. im Streitzeitraum am Projekt Y. der A. GmbH für den Kunden X. in Deutschland eingesetzt.

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, sollten bei dem konkreten Projekt die IT-Systeme im Bereich der Logistik und Produktionssteuerung von Grund auf neu gestaltet werden. Ziel war die Entwicklung und Implementierung einer Lösung zur Optimierung werksübergreifender Geschäftsprozesse der X. AG, wobei die Neuentwicklung ca. 30 Altsysteme ablösen sollte.

Innerhalb des Projekts waren – abhängig von den Projektphasen – ca. 120 bis 140 Mitarbeiter beschäftigt. Der wesentliche Teil der vom Dienstgeber des Bw. beigestellten Leistungen hat die Konzeption, die Testplanung, die Abnahme der programmierten Module, die Detailplanung der Inbetriebnahme sowie die Steuerung der Inbetriebnahme und des Ablaufs bis zu reibungslosen Betrieb der kundenspezifischen IT-Lösungen umfasst.

Wie aus den vorgelegten Unterlagen weiters hervorgeht, hat sich das gesamte Projekt über mehrere Jahre erstreckt und war es aufgrund der vorzunehmenden täglichen Abstimmungen mit den Experten auf Kundenseite erforderlich und von den Kunden auch gefordert, die Experten der A. in den aufgeführten Standorten in Deutschland zu stationieren. Der Bw. selbst war von November 1999 bis August 2003 für ein Projektteam verantwortlich, von September 2003 bis Dezember 2005 für das gesamte Projekt.

Die detaillierten Ausführungen zum Projekt lassen jedenfalls nicht den vom FA gezogenen Schluss zu, dass der Bw. sich lediglich mit „Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen“ beschäftigt habe und die im Einzelnen zum Einsatz gelangenden Softwareprodukte lediglich einen „geringen Grad an Komplexität“ aufgewiesen hätten. Dagegen spricht auch die – seitens des FA nicht angezweifelte – ständige Anwesenheit des Bw. im Ausland. Der Arbeitgeber des Bw. wäre wohl kaum bereit gewesen, diesen für Jahre für dieses Projekt im Ausland abzustellen, wenn lediglich bloße Standard-Applikation, die auch aus dem Inland hätten erfolgen können, notwendig gewesen wären. Schon allein aufgrund der Dauer des Projektes, kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um eine bloße Standard-Applikation gehandelt hat. Jedenfalls kann angesichts der ausführlichen Projektdarstellung nicht geschlossen werden, dass die Firma A. bzw. der Bw. als deren Erfüllungsgehilfe lediglich Managementberatungsleistungen (mit den dabei üblichen Beratungsthemen Strategie, Organisation, Führung, Marketing usw.) erbracht habe.

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 (vgl. UFS vom 20. 12 2007, RV/0440-K/06). Da sich das gegenständliche Projekt, an dem der Bw. – überwiegend leitend – beteiligt war, über mehrere Jahre erstreckt hat und daran neben dem Bw. noch bis zu 140 weitere Projekt-Mitarbeiter aus den verschiedensten Bereichen teilgenommen haben, ist davon auszugehen, dass die dabei jeweils entwickelte und implementierte IT-Lösung als Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen ist.

Die Einkünfte des Bw. aus seiner in Verbindung mit dem gegenständlichen Projekt stehenden Auslandstätigkeit für die Jahre 2001 und 2003, sind daher gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung, steuerfrei.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 11. März 2013