



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bws. gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen-Wels betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	S 317.874,08	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	S 95.167,49 -S 139.109,70
				S 43.942,21
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ 3.193,40

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist bei der Fa. B. mit Sitz in P. als Aluminiumtechniker (Schlosser) beschäftigt.

Im berufungsgegenständlichen Jahr erfolgte bei den ausländischen Tochtergesellschaften (Tschechien, Pr. bzw. Bulgarien, S.) die Einführung einer neuen Dachziegelproduktionsanlage.

Strittig ist, ob die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (begünstigte Auslandstätigkeiten eines Arbeitnehmers) beim gegebenen Sachverhalt anwendbar ist.

Verfahren

Im Rahmen der Beilage der Einkommensteuererklärung 2001 wurde folgende Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt:

Bestätigung des Arbeitgebers zwecks Vorlage an das Wohnsitzfinanzamt

Betreff: Begünstigte Auslandstätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988)

Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung (Beratung und Schulung)

in der Zeit von 30.1.2001 bis 20.7.2001

Antragsteller R.P.

Firma B.

Erstbescheid vom 11. November 2003

Lohnzettel

Beträge in ATS

Bruttobezüge (210)	685.105,00
Steuerfreie Bezüge (215)	23.383,00
Sonstige Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge (220)	82.933,00
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	94.788,00
Pendlerpauschale	5.280,00
Beiträge zu Interessensvertretung 3	3.516,00
weitere sonstige Bezüge	3.979,00
Übrige Abzüge (243)	12.775,00
Steuerpflichtige Bezüge (245)	471.226,00
Einbehaltene Lohnsteuer	139.109,70
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	139.109,70
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	8.276,00

Berufung vom 1. Dezember 2003:

Nach Ansicht des Bws. sei die begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ("Absatz 58") nicht begünstigt. Um nochmalige Überprüfung werde ersucht.

Mit **Schreiben vom 11. Dezember 2003** wurde das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien (Betriebsstättenfinanzamt) vom Wohnsitzfinanzamt um Klärung dahingehend ersucht, ob es sich beim Bw. in den Kalenderjahren 2000 und 2001 bei der Firma B. um eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handle.

Im **Schreiben vom 29. April 2004** teilte das Finanzamt für den 23. Bezirk dem Wohnsitzfinanzamt Folgendes mit:

*Nach den Erhebungen des für die Firma B. zuständigen Finanzamtes in Wien handelt es sich bei Ihrer Auslandstätigkeit im Jahr 2001 um keine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, da die Firma B. weder mit der Ausführung, noch mit der Bauaufsicht der **Anlagenerrichtungen** in P. bzw. in S. betraut gewesen sei. Der Bw. sei lediglich im Rahmen einer Personalgestellung an die tschechische Tochtergesellschaft entsendet worden. Entsendungsvertrag sei keiner abgeschlossen worden, da Herr P. dies abgelehnt habe. Da nach ho. Ansicht die Versteuerung in Österreich zu Recht erfolgt sei, werde vom Betriebstättenfinanzamt kein berichtigter Lohnzettel ausgestellt.*

Berufungsvorentscheidung vom 12.5.2004

Die Berufung vom 1. Dezember 2003 gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11.11.2003 wird als **unbegründet abgewiesen**

Begründung:

*Nach den Erhebungen des für die Firma B. zuständigen Finanzamtes in Wien handelt es sich bei Ihrer Auslandstätigkeit im Jahr 2001 um keine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, da die Firma B. weder mit der Ausführung, noch mit der Bauaufsicht **der Anlagenerrichtungen** in P. bzw. in S. betraut gewesen sei.*

In der "Berufung vom 4.6.2004" (gemeint **Vorlageantrag**) wurde gegen den Einkommensteuerbescheid **2001** ausgeführt, dass **trotz der Bestätigung des Arbeitgebers** die begünstigte Auslandstätigkeit nicht gewährt worden sei.

Im **Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 29. August 2004** wurde um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

Sehr geehrter Herr P.!

Zwecks Bearbeitung Ihrer Berufung (Einkommensteuer 2001) werden Sie ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. nachstehend angeforderte Unterlagen nachzureichen:

- 1) genaue Bezeichnung Ihres Arbeitgebers (Ihrer Arbeitgeber auch ev. in Bulgarien bzw. Tschechien)
- 2) Entsendungsvertrag im Original
- 3) Angaben über die Dauer der Entsendung gegliedert in a) Bulgarien (S.) und b) Tschechien (P.)
- 4) Genaue Tätigkeitsbeschreibung im Ausland (Projekte etc.). Durch wen erfolgten die Aufträge zur Durchführung der Projekte? Wer führte diese letztlich im Ausland aus?
- 5) Durch wen erfolgte die Lohnauszahlung? Wurden von den Firmen in Bulgarien bzw. in Tschechien "Gestellungsvergütungen" an den inländischen Arbeitgeber bezahlt?
- 6) Um welche Bezugsteile handelt es sich im Entsendezeitraum?

Um Beantwortung innerhalb einer Frist von 2 Wochen –gerechnet von der Zustellung dieses – Schreibens – wird ersucht.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 20. Oktober 2004** wurde Folgendes bekannt gegeben:

1. **Arbeitgeber** war immer die Fa. B. in Österreich.
2. Es liege kein richtiger Entsendungsvertrag vor.

3. Dauer der Entsendung:	Ort der Entsendung
Zeitraum	
30.1.01-27.5.01	Tschechien –P.
28.5.01- 11.06.01	Bulgarien-S.
12.6.01 -20.07.01	Tschechien

4. **Tätigkeitsgebiet:** Teilweise Montageüberwachung und Anlernen der Bedienkräfte an den montierten Produktionsanlagen sowie Einstellungen und Wartung der Anlagen (Einschulung).
5. Die Lohnauszahlung erfolgte immer durch die Fa. B.
6. Höhe der Bezüge im Entsendungszeitraum: Lohnzettel wurden in Kopie vorgelegt.

Im **Schreiben vom 14. Oktober 2004** wurde **der Arbeitgeber des Bws.** (Fa. B.) zum Zwecke der weiteren Sachverhaltsklärung ersucht, Folgendes bekannt zu geben:

1) Lagen für diese Auslandseinsätze jeweils Entsendungsverträge vor? Wenn ja, werde um Vorlage der Originalverträge ersucht.

2) Um welche Art von Projekten handelte es sich?

Angabe der Einzelprojekte, detaillierte Beschreibung der jeweiligen Projekte, Vorlage von Verträgen

3) Welche Unternehmen wurden bei diesen Projekten eingeschaltet?

4) Angaben zum konkreten Einsatz des Dienstnehmers im o. a. Zeitraum

Mit **Schreiben vom 20. Oktober 2004** wurde vom Arbeitgeber des Bws. Folgendes bekannt gegeben:

Aus den Beilagen (Reisekostenaufstellungen) sei ersichtlich, dass der Dienstnehmer (Bw.) im Zeitraum 30.1.01-20.7.01 unter anderem für die Einschulung und Beratung in der Tochtergesellschaft in P. tätig gewesen sei (Unterbrechungen siehe Reiseaufzeichnungen). Dieser Zeitraum sei von der Firma nicht steuerfrei behandelt worden, da der Bw. keinen für das Unternehmen üblichen Entsendungsvertrag unterschrieben habe und somit im Zuge der Gehaltsabrechnung im vorhinein nicht eindeutig gewesen sei, ob dies auch eine steuerlich begünstigte Entsendung darstelle. Weiters werde darauf verwiesen, dass bereits sämtliche Unterlagen und Auskünfte an das Betriebsfinanzamt in Wien (23. Bezirk) ergangen seien.

In der Folge wurden vom unabhängigen Finanzsenat **im Schreiben vom 6. Dezember 2004** in Wahrung des Parteiengehörs folgende Unterlagen an die Abgabenbehörde I. Instanz übermittelt:

- a) Vorhalt vom 29. August 2004
- b) Vorhaltsbeantwortung des Bws. vom 21. September 2004
- c) Auskunftsersuchen an den Arbeitgeber des Bws.
- d) Beantwortung des Auskunftsersuchens durch die Firma vom 20.10.2004

Zusammenfassung des Sachverhaltes

a) Der Bw. war im Zeitraum von 30.1.2001 bis 20.7.2001 (mit kleineren Unterbrechungen Urlaub, Heimreisen) in den **ausländischen zur B.-Gruppe gehörenden Werken** in Tschechien bzw. in Bulgarien tätig. Ein schriftlicher Entsendungsvertrag liegt nicht vor.

b) Sein **Aufgabengebiet** umfasste lt. vorgelegter Bestätigung des Dienstgebers:

Teilweise Montageüberwachung, Anlernen der Bedienkräfte an den montierten Produktionsanlagen sowie Einstellungen und Wartung der Anlagen (Einschulung)

c) Sein Arbeitgeber behandelte die im Ausland erzielten nichtselbständigen Einkünfte lohsteuerpflichtig, da es für den Arbeitgeber im vorhinein – mangels Unterschrift des Entsendungsvertrages – nicht klar war, ob dies auch eine steuerlich begünstigte Entsendung darstelle (vgl. **Vorhaltsbeantwortung der Firma vom 20.10.2004**).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht, von der Einkommensteuer befreit.

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

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

Mit Einführung dieser Befreiungsbestimmung als Ziffer 14 lit. a in § 3 EStG 1972, Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550/1979, wollte der Gesetzgeber die Arbeitnehmer (beschäftigt in inländischen Betrieben) steuerlich begünstigen, wenn sie ununterbrochen über 1 Monat in bestimmten Arbeitsfeldern im Ausland tätig gewesen sind.

Die begünstigten Arbeitsfelder sind:

1. Die Errichtung von Anlagen im Ausland
2. Das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland

Mit dieser Befreiungsbestimmung sollten inländische Arbeitnehmer motiviert werden, für ihren Betrieb längere Zeit im Ausland zu arbeiten.

Damit sollten auch bessere Ertragsmöglichkeiten z.B. im Anlagenbau-Bereich eröffnet werden (bessere Ertragslage mehr Steuern). Durch Erlangung von Auslandsaufträgen ist die Auswirkung auf den österreichischen Arbeitsmarkt ebenfalls positiv gegeben. Überdies ergeben sich für Entwicklungsländer wirtschaftlich förderlich Aspekte.

Insgesamt trug diese Regelung der zunehmenden Außenorientierung der österreichischen Wirtschaft Rechnung.

Die Erläuternden Bemerkungen zur RV 113 XV. GP weisen ausdrücklich auf die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der österreichischen Arbeitgeber hin. Da Arbeitnehmer einer Entsendung (Gestellung und Assistenzleistung) ins Ausland u.a. nur in Verbindung mit finanziellen Vorteilen zustimmen werden, wäre der Arbeitgeber demzufolge zwangsläufig mit höheren Lohnkosten belastet, die u.U. über dem Niveau eines Konkurrenten lägen. Durch eine Steuerbefreiung der auf die Auslandstätigkeit entfallenden Bezüge erhöht sich somit - trotz gleich bleibender Belastungen des Arbeitgebers – das "Nettoentgelt" des Arbeitnehmers. Dieser gibt sich u.U. mit der für ihn tatsächlich eingetretenen Nettogehalssteigerung zufrieden.

Die Sicht – dass die gegenständliche Befreiungsbestimmung nur wirksam wird, wenn ein inländischer Betrieb im Ausland eine Anlage errichtet, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine zu enge Auslegung des Gesetzes (siehe UFS Aktuell 2004, 288).

Denkbar ist eine Anwendung dieser Bestimmung auch in Fällen der Entsendung von Arbeitnehmern mit Spezialaufträgen (z.B. Dienstleistungen von Spezialisten), wenn diese Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland stehen.

Der "Verkauf" von solchen Spezialleistungen (z.B. Montage, Überwachungen, Schulungen usw.) ist als förderungswürdiger "Dienstleistungsexport" von der sonstigen Eigentümerstruktur des Projektes unabhängig.

Im konkreten Fall sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung gegeben:

- Mehr als 1 Monat zusammenhängende Auslandstätigkeit im Zusammenhang mit der Errichtung von Ziegelproduktionsanlagen im Ausland.
- Auftraggeber und Entsender ist ein inländischer Betrieb (Arbeitgeber = Firma B.). Die Tätigkeiten entsprechen dem begünstigten Arbeitsfeld [Montageüberwachung, Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung (Schulung und Beratung) - **vgl. die Vorhaltsbeantwortung des Arbeitgebers vom 20.10.2004**].

Obwohl im konkreten Fall ein Entsendungsvertrag vom Arbeitgeber zwar angeboten - aber vom Bw. nicht unterschrieben wurde, bedeutet dies nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht, dass daraus das Vorliegen der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausgeschlossen wäre. Es mag dahin gestellt bleiben, warum im konkreten Einzelfall der Entsendungsvertrag nicht unterschrieben wurde. Dieses Formaliter allerdings so zu gewichten, dass die Steuerbegünstigung letztlich von einer Unterschrift abhängig gemacht wird, würde eine unzulässige Konsequenz – nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates darstellen. Faktum ist, dass **Anlagen im Ausland** - und dies geht auch der Bestätigung des Betriebs-

stättenfinanzamtes hervor - **errichtet** wurden und der Bw. auch tatsächlich in den ausländischen Werken beschäftigt war

Arbeitgebereigenschaft (aus Sicht des nationalen Rechtes):

Gemäß § 47 EStG Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist derjenige Arbeitgeber, der den Lohnaufwand trägt (VwGH vom 19.4.1988, 85/14/0145).

Der Lohnaufwand wurde vom inländischen Arbeitgeber getragen und nicht von der tschechischen bzw. bulgarischen Tochtergesellschaft. Der Arbeitslohn, den der Arbeitgeber an den Bw. im Zusammenhang mit einer Auslandstätigkeit ausbezahlt hat, unterliegt daher der Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (allerdings unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988).

Das Einkommen des Bws. ermittelt sich im Berufungszeitraum aus den in der Beilage angegeschlossenen Berechnungsblättern.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 19. Mai 2005