



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ploner, Heinz Hengl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die **Berufung** der Bw., vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, gegen die **Haftungs-** und **Abgabenbescheide** des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 28. Juni 2008 für den Zeitraum **2006 bis 2007**

entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

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

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine bei der Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.) durchgeführte abgabenbehördliche Außenprüfung folgte das Finanzamt St. Veit Wolfsberg (im Folgenden auch bloß: Finanzamt) der Ansicht des Prüfers, wonach die von der Bw. an einige ihrer – im Prüfungszeitraum im Ausland tätigen – Mitarbeiter bezahlten Löhne nicht steuerbefreit nach § 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wären. Da die Personalgestellung durch die Bw. an ihre ausländische Muttergesellschaft erfolgt sei, könne die ab dem Veranlagungsjahr 2006 ausdrücklich nur auf die Gestellung an inländische Unternehmen gestützte Steuerbegünstigung nicht zur Anwendung gelangen.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt der Berufungswerberin gegenüber unter Hinweis auf den Inhalt des Berichtes über die Außendiensthandlung Lohnsteuer (L), Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) fest.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung stützte die Bw. im Wesentlichen auf den Einwand, die hier maßgebliche Norm des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der ab dem Jahr 2006 geltenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005 (AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161) verstoße gegen Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen die im Art 49 EGV gewährleistete Freiheit des Dienstleistungsverkehrs. Darüber hinaus könnte man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zur Auffassung gelangen, dass Sinn und Zweck von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im vorliegenden Fall schon dadurch erfüllt werde, dass die Produktion eines überwiegenden Teiles der Anlage durch die Bw. im Inland erfolgt sei und auch deren Dienstnehmer – wenn auch nur im Rahmen einer Personalgestellung – im Ausland für die Montage eingesetzt worden wären.

In einem ergänzenden Schriftsatz brachte die Bw. noch vor, die Montageleistungen der Bw. würden Tätigkeiten, die sich auf die Errichtung einer Anlage im Ausland beziehen, darstellen. Sollte man nicht zu einer solchen Beurteilung gelangen, würde der hier streitgegenständlichen Bestimmung überdies auch noch Verfassungswidrigkeit anhaften.

Nach Durchführung der von der Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung hat der Senat über die vorliegende Berufung

erwogen:

Als Ergebnis der verwaltungsbehördlichen Ermittlungen war nachstehender Sachverhalt als erwiesen anzunehmen und der Entscheidung zugrunde zu legen:

Gegenstand der in der Rechtsform einer GmbH geführten Berufungswerberin ist – nach dem Gesellschaftsvertrag – neben der Ausführung von Lohnarbeiten die Herstellung von Maschinen- und Anlagenteilen und/oder von kompletten Maschinen und Anlagen. Die maßgeblichen Gesellschafterinnen der Bw. sind die A.M.T. GmbH & Co KG (in der Folge kurz: A-KG) sowie die A.M.T. -Verwaltungs-GmbH, beide mit Sitz in EU-Land. De facto werden von der Bw. nahezu ausschließlich Maschinen für die Textilerzeugung und zwar nur über Auftrag der A-KG produziert.

Die A-KG ist schon seit vielen Jahren mit der Lieferung und Montage von sehr großen Textilerzeugungsmaschinen für Kunden in der ganzen Welt beauftragt. Nach gültigem Vertragsabschluss mit dem jeweiligen Werkbesteller erteilt die A-KG ihrerseits der Bw. den Auftrag zur Produktion der mechanischen Maschinenteile, die sowohl dem Volumen nach als

auch von den Kosten her den weitaus überwiegenden Teil der Gesamtanlage darstellen. Diese Auftragserteilung erfolgt regelmäßig auf elektronischem Wege (per e-mail), wobei dort auch nähere Spezifikationen hinsichtlich der herzustellenden Maschine enthalten sind.

Weiters umfasst der Auftrag an die Bw. auch die Montage der von ihr gefertigten Anlagen/Maschinen (-teile) im Ausland durch einige ihrer dorthin zu diesem Zweck entsendeten Mitarbeiter. Schriftlichen Abreden über diese Gestellung der Arbeitnehmer liegen nicht vor, es handelt sich dabei um eine – durch die Konzernstruktur erklärbare und – seit vielen Jahren bestehende und praktizierte Vorgangsweise, von der Bw. als "gelebte Praxis" bezeichnet.

Die A-KG wiederum produziert für die Anlage in EU-Land vornehmlich die elektronischen Teile und in wenigen Ausnahmefällen werden auch einzelne (Spezial-) Teile bei Drittfirmen in Auftrag gegeben.

Die von der Bw. angefertigten Anlagen/Maschinen werden dann durch ein von der A-KG beauftragtes und bezahltes Speditionsunternehmen in das jeweilige Ausland (A-Land, B-Land, C-Land u.a.) versendet und dort unter federführender Leitung der A-KG gemeinsam mit deren Mitarbeitern von den Mitarbeitern der Bw. zu einer funktionsfähigen Gesamtanlage zusammengebaut. Die Mitarbeiter der Bw. sind dabei aus rein organisatorischen Gründen im Rahmen einer – von den Streitparteien als solche bezeichneten – Personalgestellung durch die Bw. an ihre Muttergesellschaft eingesetzt. Die Gesamtkoordination der Anlagenlieferung samt Montage unter einheitlicher Leitung der A-KG erfolgt auch deshalb, weil den ausländischen Werkbestellern gegenüber nur die A-KG als alleiniger Auftragnehmer auftreten soll.

Sobald daher die Maschinenteile vor Ort zur Montage bereit angeliefert sind, werden die benötigten Monteure der Bw. durch die A-KG persönlich mittels Telefon oder e-mail kontaktiert und angefordert. Die Organisation von Flügen, Visa und Unterkünften für die Monteure übernimmt ebenfalls die A-KG. Allfällige weitere Aufwendungen der Monteure werden ihnen zuerst von der Bw. ersetzt, welche diese Kosten dann gesondert der A-KG weiterverrechnet.

Die gelieferte(n) Maschine(n) und die mit der Montage verbundenen Personalaufwendungen für die Auslandsmonteure werden seitens der Bw. der A-KG in jeweils gesonderten Rechnungen fakturiert, wobei bezüglich der Monteurskosten eine monatliche Abrechnung – also ohne direkten Bezug auf eine bestimmte Montage bzw. Maschine – vorgenommen wird. Die Fakturierung der Personalkosten an die A-KG erfolgt ohne Gewinnaufschlag, da dieser im Rahmen einer Gesamtverrechnungspreisgestaltung über die Maschinenkosten Einfluss findet. Bis einschließlich Mai 2007 hatte die Berufungswerberin die Löhne ihrer damals im Ausland tätigen Mitarbeiter gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei belassen an diese ausbezahlt

und in gleicher Höhe – also unbelastet mit lohnabhängigen Abgaben – der A-KG in Rechnung gestellt.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, von der Einkommensteuer befreit, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Inländische Betriebe sind nach der lit. a) leg. cit. Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der ab der Veranlagung 2006 und daher auch auf den Berufungsfall anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161, sind begünstigte Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe (...).

Entscheidungswesentlich ist, ob im gegenständlichen Fall von einer Personalgestellung im Sinne der letztzitierten Gesetzesstelle überhaupt gesprochen werden kann.

Eine Personalgestellung liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienst- bzw. Arbeitnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen den Arbeitnehmern des Gestellers und dem Gestellungsnehmer ein eigenes Dienstverhältnis begründet wird. Es handelt sich bei einem derartigen Gestellungsvertrag um einen Vertragstypus sui generis. Der Gesteller schuldet dabei kein Werk oder einen Erfolg, sondern nur die Bereitstellung von Arbeitskräften, die dann unter der Leitung und Verantwortung des Gestellungsnehmers tätig werden. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitskräfte, sondern nur für deren grundsätzliche Qualifikation zur Erbringung der geforderten bzw. beabsichtigten Tätigkeiten (idS Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Rz 8.7 zu § 98).

Entscheidend für die Beurteilung und Einstufung eines steuerrechtlichen Sachverhaltes ist gemäß § 21 Bundesabgabenordnung nun nicht das äußere Erscheinungsbild, sondern der sich bei einer gesamtbildlichen Betrachtung ergebende wahre wirtschaftliche Gehalt. Eine Personalgestellung bzw. im neueren Sprachgebrauch auch Personalleasing im klassischen Sinn wäre nach Ansicht des erkennenden Senates bezogen auf den gegenständlichen Fall dann gegeben, wenn die gestellten Arbeitskräfte ohne vorherigen Bezug zu den von ihnen zu montierenden Anlagen tätig werden, also Arbeitsleistungen erbringen müssten, zu denen jeder andere im gleichen Beruf ausgebildete Arbeitnehmer normalerweise befähigt sein sollte.

Im vorliegenden Fall jedoch werden die ins Ausland gelieferten und dort zu montierenden Anlagen zum weitaus überwiegenden Teil im Unternehmen der Bw. als Dienstgeberin der Monteure produziert. Die entsendeten Arbeitnehmer wiederum sind offenkundig gerade auf die Montage dieser Anlagen spezialisiert bzw. aufgrund ihrer Ausbildung und des laufenden Tätigwerdens dafür prädestiniert, so dass diese Arbeiten von "nur normal" ausgebildeten Arbeitskräften wohl kaum ausgeführt werden könnten. Dass die Monteure nicht nur zur bloßen Arbeitsleistung ins Ausland entsendet werden, sondern auch ein bestimmter Werkerfolg – nämlich der funktionsfähige Zusammenbau der von der Bw. gefertigten Textilmaschinen – erwartet wird, ist daher augenscheinlich.

Als bedeutsam erachtet es der Senat auch, dass es sich bei den involvierten Gesellschaften um solche in einem Konzernverbund, nämlich um Mutter- und Tochtergesellschaft, handelt. Es leuchtet ein, dass im Hinblick auf das Organverhältnis und die über viele Jahre gepflogene Zusammenarbeit bzw. den offenbar friktionsfreien Ablauf von sonst im gewöhnlichen Geschäftsleben üblichen Vorgangsweisen schon aus ökonomischen Gründen Abstand genommen wird. Der Verzicht auf schriftliche Vereinbarungen betreffend die zur Montage der gelieferten Anlagen entsendeten Arbeitnehmer der Bw. liegt für die Berufungsbehörde klar erkennbar auch darin begründet, dass – wie dies seitens der Bw. vorgebracht wurde – die von den Beteiligten vorausgesetzte Montage der Anlagen durch Mitarbeiter der Bw. ohne einen übertriebenen Verwaltungsaufwand eben "gelebte Praxis" ist. In diesem Sinne erfolgt die Anforderung und der Einsatz der Monteure durch die Muttergesellschaft der Bw. ohne die Verwendung von zwischen untereinander fremden bzw. nicht verbundenen Geschäftspartnern zweifelsfrei strenger gehandhabten Formalismen.

In der gebotenen Gesamtbetrachtungsweise unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände ergibt sich für den erkennenden Senat sohin, dass Gegenstand der geschäftlichen Beziehungen zwischen der Bw. und der A-KG die Produktion, Lieferung **und** Montage der seitens der A-KG in Auftrag gegebenen Textilerzeugungsmaschinen/anlagen ist. Jede einzelne Maschinenbestellung durch die A-KG umfasst im Lichte der langjährig gelebten Geschäftspraxis implizit auch die Montage der von der Bw. produzierten Anlagen durch die gerade dafür ausgebildeten und höher qualifizierten Arbeitnehmer der Bw., ohne dass eben die Bereitstellung und Entsendung der Monteure ausdrücklich und schriftlich vereinbart werden musste. Vielmehr stellt sich die Montagetätigkeit als eine bloße und aus den angeführten Gründen von den Beteiligten als selbstverständlich vorausgesetzte Nebenleistung zur Hauptleistung "Lieferung von Textilerzeugungsmaschinen" dar. Eine Personalgestellung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b vermag der Senat im festgestellten Sachverhalt – ungeachtet der von beiden Verfahrensparteien fallweise verwendeten irrtümlichen Bezeichnung als solche – indes nicht zu erkennen.

Nach Meinung des Berufungssenates liegt daher tatsächlich eine in Verbindung mit der Lieferung der Maschinen stehende Montage derselben durch die Berufungswerberin bzw. deren Dienstnehmer im Ausland vor. Dass es sich dabei um eine Anlage im Sinne der hier maßgeblichen Gesetzesstelle handelt, wurde von den Streitparteien ebenso wie das Vorliegen aller übrigen im Gesetz enthaltenen Tatbestandsvoraussetzungen zu Recht nicht in Zweifel gezogen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu in seinem Erkenntnis vom 24. Oktober 2005, 2002/13/0068, ausgesprochen, dass es die nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung nahelege, auch jene Fälle der Auslandsentsendung von Arbeitnehmern in die Steuerbegünstigung miteinzubeziehen, in denen sich der inländische Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten zur Errichtung der Anlage beisteuert. Ob der inländische Arbeitgeber als Generalunternehmer, Bauherr, Subunternehmer oder in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt, kann vor dem Hintergrund des aufgezeigten Gesetzeszweckes keinen Unterschied machen.

Die Berufungswerberin hat nun durch die Lieferung der mechanischen Teile und insbesondere durch die Montage dieser durch ihre dazu ins Ausland entsendeten Mitarbeiter an der Errichtung einer Anlage im Ausland als eine Art Subunternehmer mitgewirkt, weshalb die Befreiungsbestimmung anzuwenden und der Berufung aus diesem Grund stattzugeben war.

Dadurch erübrigt sich nach Meinung der Berufsbehörde auch ein Eingehen auf die von der Bw. weiters aufgeworfene Frage, ob § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161, mit dem Gemeinschaftsrecht in Widerspruch stehe.

Abschließend wird für allfällige weitere Verfahrensschritte noch festgehalten, dass die Höhe der Bemessungsgrundlagen und der daraus abgeleiteten Abgabennachforderungen in den angefochtenen Bescheiden von den Streitparteien ausdrücklich als zutreffend anerkannt worden ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Jänner 2010