

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist technischer Angestellter und erzielte aus dieser Tätigkeit in den Jahren 1999 und 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Fa. A.

In den Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1999 und 2000 gab der Bw bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Auslandstätigkeit an.

Festzuhalten ist, dass seitens des Arbeitgebers des Bw jeweils nur ein Lohnzettel ausgestellt worden ist.

Mit Bescheiden vom 28. November 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1999 und 2000 wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze zur Bemessung der Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 herangezogen.

Mit Eingabe vom 11. Jänner 2004 erhob der Bw gegen die oa Bescheide rechtzeitig - nach einer Verlängerung der Rechtsmittelfrist - Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass er seit 23. September 1996 bei der Fa. A., beschäftigt sei.

1. Sein Arbeitgeber habe im Jahr 1999 von der Fa. B. (Deutschland), für den Zeitraum vom 22.06.1999 bis zum 30.09.1999 einen Auftrag zur technischen Aufsicht und Mitarbeitertraining im Zusammenhang mit dem Aufbau, der Erweiterung und der Inbetriebnahme von Wälzlager – Fertigungseinrichtungen in Joplin, USA erhalten. Er sei von seinem Arbeitgeber mit der operativen Umsetzung des Auftragsinhaltes betraut worden und habe sich während des oa Zeitraumes in den USA bzw in Deutschland befunden.

Die Stellungnahme des Auftragsgebers, der Fa. B., vom 21. Jänner 2002 würde belegen, dass der Bw während des gesamten Zeitraumes nur dem Auftraggeber und seinem Arbeitgeber berichtspflichtig gewesen sei, es sich bei diesem Vorhaben nicht bloß um eine Personalgestellung im Sinne des allgemeinen Verständnisses, sondern um einen vollwertigen Auftrag im rechtlichen Sinn gehandelt habe.

2. Die Fa. B. habe der Fa. A. im Jahr 1999 einen weiteren Auftrag erteilt. Inhalt dieses Auftrages sei die Verantwortung (Projektleitung) für die Durchführung der Verlagerung und des Aufbaus einer Kegelrollen- und Flanschlagerproduktionseinheit unter Einhaltung der vorgegebenen Ressourcen (Budget und Termine) im Zeitraum vom 15. November 1999 bis 31. Juli 2000 in S., in China gewesen.

Der Bw sei im Rahmen des seinem Arbeitgeber erteilten Auftrages von diesem im oa Zeitraum als Projektleiter für den Aufbau der genannten Anlage eingesetzt worden und habe sich daher in diesem Zeitraum, abgesehen von wenigen Wochenenden, durchgehend in China bzw in Deutschland aufgehalten.

Im Rahmen des Auftrages seien neben Leitungs- und Planungsaufgaben auch operative Arbeitsinhalte (die Mitwirkung bei der Durchführung von Montagearbeiten) ein, zwar nicht im Detail ausformulierter, wohl aber automatisch vorausgesetzter Teil der Beauftragung

gewesen. Im Rahmen der Vorgaben seines Arbeitgebers habe er diese Tätigkeiten auch entsprechend ausgeführt.

Im Weiteren seien ihm auch die Planung von Ressourcen sowie die Vergabe von allenfalls erforderlichen Subaufträgen oblegen. Dies habe einerseits zu weiteren, punktuellen Auslandseinsätzen von anderen Mitarbeitern seines Arbeitgebers, die den Zeitraum eines Monats aber nicht übersteigen würden und daher eine der Basisbedingungen für eine mögliche Lohnsteuerbegünstigung nicht erfüllen würden, andererseits zur Beauftragung anderer, österreichischer Unternehmen, die ihrerseits wieder Maschinenbau- und Montageleistungen (auch vor Ort) erbringen würden, geführt. Konkret habe dies Hr. B. und Hr. Z. (beide Mitarbeiter bei Fa. A.) sowie die Fa. S. (Auftragswert: S 215.195,90) und die Fa. M. (Auftragswert: S 195.500,00) betroffen.

Auch bei diesem Vorhaben könne nicht im Ansatz von einer Personalgestellung ausgegangen werden. Dies würde sich abgesehen von eben dargestellten Details auch aus den schon unter Punkt 1 angeführten Gründen ergeben. Es solle auch die Anlage 2, Stellungnahme des Auftraggebers, der Fa. B. zu diesem Auftrag beachtet werden.

3. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien Einkünfte, die der Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit b) von seinem Arbeitgeber beziehen würde, wenn die Auslandstätigkeit jeweils über einen Zeitraum von einem Monat hinausgehen würde, von der Einkommensteuer befreit. Inländische Betriebe seien Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländischen Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern. Begünstigte Auslandstätigkeiten seien 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 all diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen würden, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland.

Beide von ihm erbrachten Tätigkeiten würden nachweislich dem Wortlaut des Gesetzestextes entsprechen und würden die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 erfüllen.

4. Nachdem der Bw rechtswissenschaftlich ungebildet sei und über keinerlei diesbezüglicher Erfahrung verfügen würde, würde er um Nachsicht dafür bitten, dass ihm das Zusammenspiel von Gesetzen und Richtlinien im Detail nicht geläufig sei. Nachdem es aber – nach Auskunft von Rechtskundigen – wichtig sei, dass sich Anträge auch im Einklang mit Richtlinien befinden würden (selbst wenn diese, wie im vorliegenden Fall, eine andere Rechtsmeinung zulassen

würden, als das Gesetz), würde er an dieser Stelle gerne auch auf die Ausführungen der entsprechenden Lohnsteuerrichtlinien etwas näher eingehen.

Die fragliche Auslandstätigkeit habe in den Jahren 1999 und 2000 stattgefunden. Die Arbeitnehmerveranlagung habe erst im Jahr 2002 nach § 240 BAO und nach Erkennen der Wahl des falschen Beantragungsverfahrens stattgefunden.

Bezugnehmend auf den Einführungserlass der Lohnsteuerrichtlinien 2002 würde der Bw bitten, diesen Sachverhalt ausschließlich unter Zuhilfenahme der Lohnsteuerrichtlinien 1999 zu beurteilen. Gemäß Einführungserlass der LStR 2002 würde gelten, dass bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume (insbesondere Veranlagungen 2001) die Lohnsteuerrichtlinien anzuwenden seien, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hätten oder die Lohnsteuerrichtlinien 1999 bzw. die diese ergänzenden Erlasse günstigere Regelungen vorsehen würden.

In der Definition des § 3 Abs. 1 Z 10 sei dies zweifelsfrei der Fall.

5. Die Lohnsteuerrichtlinien 1999 führten zu den einzelnen Randziffern wie folgt aus:

RZ 58 "Begünstigt ist nicht nur die Montage, sondern auch die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme solcher Anlagen. Eine begünstigte Inbetriebnahme liegt auch dann vor, wenn ein zeitlich begrenzter Probetrieb durchgeführt wird. Die Bedienung der Anlage nach Abschluss des Probetriebes ist nicht begünstigt, wohl aber das Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung (Beratung und Schulung)."

Rz 59 "Von einer Errichtung von Anlagen (Bauausführung, Montage) kann nur dann ausgegangen werden, wenn zumindest ein Auftrag für ein (Teil)Projekt erteilt worden ist. Vorbereitende Arbeiten zur Erlangung eines Auftrages (Arbeiten für eine Angebotserstellung) fallen nicht unter die Berücksichtigung, und zwar auch dann nicht, wenn im Nachhinein ein Auftrag für dieses Projekt erteilt wird. Tätigkeiten wie die Inbetriebnahme, Instandsetzung, Montageüberwachung, Wartung von Anlagen, Engineering, Planung und Gestaltung von Arbeitskräften sind nur dann begünstigt, wenn sie mit einem begünstigten Vorhaben im Sinne der RZ 56 und RZ 57 im Zusammenhang stehen."

6. Um es zu ermöglichen, den Fall des Bw nun nach dem Erfüllungsgrad im Hinblick auf die zum Zeitpunkt der Durchführung geltenden LStR 1999 hin zu prüfen, sei es möglicherweise vorteilhaft, vorweg einen groben Überblick über Zusammenhänge, Wechselwirkungen und Synergien beim Aufbau eines gesamten "High-Tech"-Produktionsstandortes unter Konzerngesichtspunkten zu geben.

Wenn aus einem leeren Fabriksgebäude eine moderne Produktionsstätte für Mittel- und Großserienfertigung entstehen solle, sei im Allgemeinen eine Vielzahl von Arbeiten zu verrichten. Diese würden sich von der Schaffung der Infrastruktur (Bau von Versorgungsanlagen für Kühl- und Schmierstoffe, Stromtrassen, Zu- und Abflüsse, ...), über den Bau und die Installation von sehr vielen, sehr unterschiedlichen Maschinen, Bearbeitungssystemen und Montagen, bis hin zur Implementierung von technischen Systemen für die Sicherstellung der Funktionsbereitschaft von diversen Nebengebäuden der Produktion (Bau von Hochregallagern für Wareneingang und Versand, Installation eines leistungsfähigen PC-Netzwerkes für Planungs- und Logistikabteilungen, Ankauf, Aufbau und Inbetriebnahme von Sondermaschinen und Gerätschaften für die Instandhaltungsbereiche und die Qualitätssicherung, ...) erstrecken.

Dies sei lediglich ein kleiner Auszug aus den notwendigen Arbeitsinhalten, die es zu erfüllen gebe, damit eine Fabrik den Produktionsbetrieb aufnehmen könne. Dennoch könne man bereits jetzt ersehen, dass es weltweit kaum ein Unternehmen gebe, dass in der Lage sei, auch nur die hier genannten Aufgaben im Alleingang zu bewältigen, womit sich der logische Schluss zur allgemein üblichen Vorgehensweise bei solch großen Projekten der Vergabe von Aufträgen an Dritte, ergeben würde.

Projekte dieser Größe würden in Konzernen noch zwei weitere Facetten der Verkomplizierung bekommen. Diese würden einerseits durch die stetige Suche nach Synergien und Einsparungspotential, andererseits durch die Notwendigkeit, permanente Kostenwahrheit zwischen und richtige Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Beteiligungsgesellschaften zu garantieren, verursacht seien. Letzteres sei deshalb so wichtig, da zum einen nur dadurch die Budgeteinhaltung sichergestellt werden könne, zum anderen die einzelnen Gesellschaften in den unterschiedlichsten Ländern situiert seien und in jedem Land ein anderes Rechtssystem beachtet werden müsse.

Wenn nun viele verschiedene Aufträge auszuführen seien, und man als Konzern auf der Suche nach Einsparungspotential und Synergien sei, werde man sich für die Umsetzung automatisch unterschiedlichster Auftragnehmer bedienen müssen. Für Klein- und Anpassungsaufträge, sowie geringwertiger Standardlösungen würden vorwiegend lokale Anbieter aus dem Umfeld des aufzubauenden Werkes in Frage kommen, ebenso für Wartungs- und Erhaltungsaufträge. Für größere, komplexere oder technisch hochwertige Teilprojekte werde man zunächst versuchen, eine Konzerntochter (-schwester) zu beauftragen (aus Geheimhaltungs- und Kostengründen), überall dort, wo das nicht möglich oder wirtschaftlich sinnvoll sei, müsse ein vertrauenswürdiger (bekannter) Anbieter (meist aus Europa oder Nordamerika) beauftragt

werde. Bei genauer Betrachtung des Sachverhaltes stelle man am Ende fest, dass innerhalb und außerhalb der Konzerngrenzen eine Unmenge an verschiedenen Gesellschaften unterschiedlichste Aufträge ausgeführt hätten, es sei aber unmöglich festzustellen, welches dieser Unternehmen nun ein größeres (das größte) Auftragsvolumen für sich verbuchen könne. Jedes Unternehmen für sich habe zweifelsfrei etwas errichtet, es könne aber bei keinem der Subauftragsnehmer von der errichtenden Gesellschaft ausgegangen werden (diese Formulierung finde sich im Übrigen ohnehin erstmalig in den LStR 2002).

Die Fa. B., Deutschland, sei wie bereits erwähnt der Auftraggeber. Diese Gesellschaft selbst sei als Mutterhaus der Fa. E. zu bezeichnen, weil sie die Vorstände der e.g. Division beherbergt habe. Für die ihr zugeordneten Außenwerke (Beteiligungsgesellschaften) würde die Fa. B. als eine Art Bank fungieren, die den einzelnen Gesellschaften Kredite (in Form von Budgets) gewähren würde, dafür aber Zinsen (in Form von Jahresergebnissen, EBIT, ROI,...) erwarten bzw verlangen würde. Natürlich würden in dieser Gesellschaft auch strategische Grundsatzentscheidungen getroffen werden, was über die übliche Geschäftstätigkeit einer Bank hinausgehen würde (obwohl auch Banken auf krisengeschüttelte Unternehmen fallweise strategisch Einfluss nehmen würden), es sei aber gänzlich auszuschließen, dass die Fa. B. einen Werksaufbau selbst operativ leiten und damit als Auftraggeber und errichtende Gesellschaft gleichermaßen fungieren könne. Dazu würden dieser Gesellschaft sowohl die Ressourcen, als auch die operative Kompetenz in diversen Fachbereichen fehlen. Ferner könne und sei es nicht die Aufgabe einer Muttergesellschaft, sich um die operative Umsetzung von strategischen Zielen (im gegenständlichen Fall um das Ziel der lokalen Präsenz in China) selbst zu kümmern.

Die Fa. B. stelle für die Erreichung eines strategischen Zieles (Auftragserfüllung) nun ein Budget zur Verfügung (gewährte Kredit). Da dieser Kredit allerdings später von der neu aufzubauenden Fabrik (neuen Beteiligungsgesellschaft) – nach Aufnahme der Produktion – in Form von Leistungserbringung zurückzuerstatten sei, müsse er klarerweise auch dieser Gesellschaft gewährt werden, und zwar zu einem Zeitpunkt, wo dieses Unternehmen operativ noch gar nicht existiere.

Bei Projekten dieser Größenordnung seien Investitionssummen von mehreren Millionen Euro und strategische Payback – Perioden von bis zu 5 Jahren anzunehmen. Dies mache es jeder Beteiligungsgesellschaft unmöglich, in finanzielle Vorleistungen zu gehen, ohne dabei die eigene Gesellschaft wirtschaftlich in Bedrängnis zu bringen. Nebenher sei es nach Expertenmeinung der einzelnen Controllingabteilungen – abgesehen von einem theoretisch enormen Mehraufwand – finanzrechtlich unzulässig und ganz und gar undurchführbar, als österreichi-

sche Gesellschaft Investitionsgelder für den Aufbau einer anderen Beteiligungsgesellschaft entgegenzunehmen und diese dann über den Belegsweg an dieses (im konkreten Fall China) weiter zu transferieren, um letztlich einen Zahlungsfluss aus China nach Deutschland zur Fa. B. zu ermöglichen.

Würde der Arbeitgeber des Bw stattdessen aber ordentliche Rechnungen an das Schwesterunternehmen in China stellen, so müssten diese auch (mehr oder weniger) unmittelbar bezahlt werden. Dies sei aber nicht möglich, da das Werk das Geld noch nicht besitzen würde, um die Rechnungen zu bezahlen, vielmehr müsse es diesem Werk erst gelingen, diese Beträge in den Folgejahren zu erwirtschaften. Spätere Bezahlungen durch das Schwesterwerk an den Arbeitgeber des Bw (Gewinnabschöpfungen) seien finanzrechtlich nur schwer durchführbar, da Fa. A. keine Anteile am Schwesterwerk besitze. Die chinesischen Behörden würden diese Zahlungsvorgänge nur schwer nachvollziehen bzw bewilligen können. Hätte der Arbeitgeber des Bw dann – unter Zuhilfenahme aller darstellungstechnischen Möglichkeiten – das Geld für erbrachte Leistungen eines Tages tatsächlich aus China herausgebracht, müsste er es postwendend an die Fa. B. zurückerstatten. Dies würde erhebliche Probleme mit der normalen (operativen) Finanzgebarung beider Unternehmen zur Folge haben und würde weiteren erheblichen Erklärungsbedarf gegenüber den Finanzbehörden in Österreich und Deutschland nach sich ziehen.

Es würde daher folgende Vorgehensweise von der Fa. B. gewählt werden:

- a.) Es würde ein strategisches Ziel definiert werden (Auftragsinhalt);
- b) Es würde ein Gesamtbudget dafür verabschiedet werden (Kreditsumme, Auftragswert);
- c) Dieser Betrag würde direkt für die neue Gesellschaft bereitgestellt werden;
- d) Es würde nun innerhalb des Konzerns nach Ressourcen gesucht werden, die die fachliche Kompetenz besitzen würden, dieses Projekt zu leiten;
- e) Die gewählte Ressource würde dann mit dem Projekt beauftragt werden und sie .
- f) .. würde die Verantwortung für die Termineinhaltung erhalten bzw über die Verwendung der bereitgestellten Mittel (Budget) verfügen.
- g) Als Projektleitung würde sie selbständig über den Einsatz von weiteren Ressourcen entscheiden ...

h) ... sie sei aber klarerweise dazu angehalten, möglichst viele Subaufträge an andere Beteiligungsgesellschaften zu vergeben, sofern es in deren Kernkompetenz liege, diese auch ausführen zu können;

i) die Projektleitung (als Auftragnehmer) würde den Projektstatus dem Vorstand der Fa. B (als Auftraggeber) berichten;

Die Bedingungen gemäß LStR 1999 für eine "begünstigte Auslandstätigkeit" würden bei dieser Vorgehensweise aus Sicht der beauftragten Ressource, damit jedenfalls erfüllt sein.

7. Die unter Punkt 6 gemachten Ausführungen würden zeigen, dass es wahrlich nicht leicht sei, Zusammenhänge, Verantwortungen, Informations- und Investitionsmittelflüsse sowie Gesellschaftsverflechtungen, die beim Aufbau von Fertigungsstraßen oder ganzen Werken innerhalb eines Konzernverbundes zustande kommen könnten, offen und richtig, aber dennoch kurz und übersichtlich darzustellen.

Zusammenfassend wolle der Bw nochmals die wichtigsten Punkt seiner Ausführungen auflisten:

- *"Gab es zu meinen Auslandseinsätzen entsprechende Aufträge ?*

JA! (bitte beachten Sie auch die bereits erwähnten Anhänge 1 -2)

- *handelt es sich bei meinen Auslandseinsätzen um eine Personalgestellung?*
- *NEIN! Ich wurde von meinem Arbeitgeber zur Durchführung dieser ehrenvollen Aufgaben ausgewählt, ich war ihm und dem Auftraggeber während der gesamten Zeit beider Einsätze berichtspflichtig. Ferner war ich verantwortlich für die Auftragserfüllung inklusive aller dafür erforderlichen Maßnahmen, wie Budgetverwendung, internem und externem Ressourceneinsatz, Subauftragsvergabe an interne und externe Gesellschaften. Ich hatte zu keinem Zeitpunkt eine Zuordnung an irgendeine andere Gesellschaft, aus der sich eine Personalgestellung auch nur ansatzweise ableiten ließe.*
- *Ist mein Arbeitgeber als Errichter einer Ablage zu sehen?*
- *(in LstR 099 noch nicht unmittelbar gefordert, sollte daher irrelevant sein)*
- *Es ist zwar schwierig, konzerninterne Strukturen mit Geschäftsabwicklungen zwischen fremden Unternehmen gleichzusetzen bzw diese daran zu messen und zu beurteilen. Sicher gesagt werden kann, dass Fa. A., in meiner Person als Projektleiter, als einziges Unternehmen den Auftrag hatte, das gesamte Projekt zu leiten, zu koordinieren, zu verantworten, erst in zweiter Linie andere Gesellschaften und Fremdfirmen sowie Ressourcen nach eigenem Ermessen hinzuzuziehen (zu Subbeauftragen) und unter anderem auch vor Ort die Verantwortung der Bauleitung (Projektleitung) ebenfalls nach eigenem Ermessen auszufüllen. Dass es unmöglich sein würde, die anstehenden Teilaufträge (Teilprojekte) allesamt im eigenen Haus zu lösen, habe ich bereits weiter oben versucht darzulegen.*
- *Fa.A. könnte daher als einziges der beteiligten Unternehmen begründen, als errichtende Gesellschaft tätig gewesen zu sein!*

*Ich möchte an dieser Stelle die LStR 2002 zitieren (obwohl diese restriktiver formuliert ist als die LStR 99 und daher für meinen Sachverhalt nicht Anwendung finden müsste): "Die **Errichtung** einer Anlage liegt **auch dann** vor, **wenn der Auftrag** an das inländische Unternehmen **die Bauleitung** (Planung, Konstruktion und Engineering) **umfasst**, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländische Unternehmen erfolgt."*

Ich hoffe, ich konnte durch meine Ausführungen und die beigelegten Stellungnahmen nachweisen, dass sich mein Sachverhalt daher auch mit der LStR 2002 im Einklang befinden würde.

- *Habe ich die erforderlichen Fristen (Auslandsaufenthaltsdauern) eingehalten?*
- *JA! (entsprechende Belege sind meinem Erstantrag beigelegt)"*

Weiters führte der Bw aus, dass er sich bemüht habe, möglichst alle – für seine Begriffe und sein Verständnis – relevanten Details offen darzulegen, ohne Dinge wegzulassen, zu verändern oder anderweitig in ein "besseres Licht" zu rücken. Für die wesentlichsten Entscheidungskriterien habe er versucht Beweise zu sammeln und diese beizulegen.

Abschließend beantragte der Bw seiner Berufung stattzugeben und für ihn die die in betracht kommenden Zeiträume entsprechend zu begünstigen. Er sei als Jungfamilienvater nunmehr in einer Situation, wo die Entscheidung für ihn von großer Bedeutung sei.

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Bestätigung der Fa. B. vom 21. Jänner 2002 mit nachstehendem Inhalt:

"Hiermit wird bestätigt, dass für die Erfüllung der Projektaufgaben für den Standort Joplin/USA in der Zeit vom 22.06.1999 bis 30.09.1999 seitens der Fa. B. gegenüber der Fa. A. ein Auftrag vorlag.

Inhalt dieses Auftrages bzw Projektes war die Prozessentwicklung und damit verbunden ein spezielles Mitarbeitertraining durch die österreichische Gesellschaft Fa. A.,. Hierbei ist zu erwähnen, dass das Werk in Joplin von der Fa. C. gegründet wurde. Im Zuge des Aufbaues neuer Produktionslinien wurde eine Schulung der Mitarbeiter hinsichtlich "Honen, Drehen und Geräuschprüfung" vor Ort in Joplin notwendig. Die entsprechenden Kosten wurden vollständig durch die Fa. B. getragen und dort verrechnet.

Die Fa. D. ist ein Geschäftsbereich der Fa. C. mit weltweiten Standorten. Die Führung in der Fa. D. erfolgt durch den Vorstand, der für alle Standorte die Verantwortung trägt. Der Vorstand der Fa. A., der gleichzeitig Mitglied des Vorstandes der Fa. D. ist, erhielt damals mündlich vom Vorstandsvorsitzenden der Fa. B. den Auftrag, das Projekt in Joplin durchzuführen. Der Bw wurde in diesem Rahmen von der Fa. A. mit der operativen Umsetzung beauftragt. MfG..."

Weiters beigelegt wurde eine weitere Bestätigung von der Fa. B. vom 15. Jänner 2002 mit nachstehendem Inhalt:

"Hiermit wird bestätigt, dass zur Erfüllung der Projektaufgaben für den Standort Shanghai in der Zeit vom 15. 11.1999 bis 31.07.2000 seitens der Fa. B. gegenüber der Fa. A. ein Auftrag vorlag. Inhalt dieses Auftrages bzw Projektes war die Koordination für die Verlagerung und

den gesamten Werksaufbau in Shanghai durch die österreichische Gesellschaft Fa. A. Die entsprechenden Kosten wurden vollständig durch die Fa. B. getragen und dort verrechnet.

Die Fa. D. ist ein Geschäftsbereich der Fa. C. mit weltweiten Standorten. Die Führung in der Fa. D. erfolgt durch einen Vorstand, der für alle Standorte die Verantwortung trägt. Der Vorstand der Fa. A., der gleichzeitig Mitglied des Vorstandes der Fa. D. ist, erhielt damals mündlich vom Vorstandsvorsitzenden der Fa. B. den Auftrag, das Projekt in Shanghai durchzuführen. Der Bw wurde in diesem Rahmen von der Fa. A. mit der operativen Umsetzung beauftragt.

MfG..."

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache des Bw beim Unabhängigen Finanzsenat stellte der Bw noch einmal seine Auftragstätigkeit dar (s. Niederschrift vom 18. Juni 2004, UFS-Akt, S 4ff):

"1. Projekt Joplin:

Hier wurde eine Anlage für Radlager de facto von einer Schwesterfirma der Fa. A. (AG des Bw) aufgebaut und es gab erhebliche Probleme beim Versuch der Inbetriebnahme. So wurde der Fa. A. der Auftrag zur Fertigstellung der Anlage (Inbetriebnahme, Prozessentwicklung und Prozessoptimierung) erteilt. Die Inbetriebnahme ist in drei Monaten gelungen, allerdings mussten auch zusätzliche Maschinen und Geräte angeschafft und in Betrieb genommen werden. Die beschafften aber auch die anderen Maschinen (sehr komplexen Maschinen) wurde auch den Mitarbeitern in Form von Trainings und Schulungen näher gebracht.

2. Shanghai:

Hier erfolgte über mehrere Phasen ein Aufbau von Produktionsanlagen und Montagezellen sowie infrastruktureller Einrichtungen (Druckluftsysteme, zentrale Kühl- und Schmierstoffversorgungssysteme für Kegel- und Radlager (Flanschlager). Fa. A. hat alle wesentlichen Entscheidungen vor Ort durch den Bw getroffen. Haupttätigkeit war die Errichtung von Massenschleifeinheit, sowie vier Kegellagerzellen und zwei Kegelrollenlinien.

Abschließend möchte ich noch einmal festhalten, dass ich davon überzeugt bin, dass meine Auslandstätigkeiten unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu subsumieren sind und insbesondere auf die RZ 57 der LStR (begünstigte Montagen) hinweisen.

Hinsichtlich einer Anfrage an den Arbeitgeber (Fa. A.), warum dieser diese Tätigkeiten im Ausland nicht als steuerfrei behandelt hat, habe ich keine Einwände.

Beilagen: Organigramm der Unternehmensverflechtung und ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw im Zusammenhang mit der Steuererklärung 2000 (in Kopie)."

Weiters wurde im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz mit Schreiben vom 21. Juni 2004 ein schriftliches Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO an den Arbeitgeber des Bw – die Fa. A. – gestellt. Mit nachstehendem Inhalt:

"Ihr Dienstnehmer – Bw – war laut seinen Angaben in der Zeit vom 20.06.1999 – 30.09.1999 (Joplin, USA) und vom 15.11.1999 – 31.07.2000 (Shanghai, China) im Ausland tätig. Im Zuge der Lohnverrechnung wurde die Lohnsteuer der Bezüge, welche auf diese Tätigkeiten entfielen einbehalten und abgeführt und § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht angewandt.

- 1.) Um Bekanntgabe der genauen Gründe dafür wird gebeten.*
- 2.) Mit welchen Aufgaben bzw Tätigkeiten (detaillierte Beschreibung) war ihr Dienstnehmer in Joplin als auch in Shanghai beauftragt?*
- 3.) War die Fa. A. jeweils der Errichter der Anlagen in Joplin und in Shanghai?*
- 4.) Hat die Fa. A. als Subunternehmer für den Generalunternehmer Fa. B. einen Teil eines Gesamtprojektes ausgeführt und stellte dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage dar?*
- 4.) Um Vorlage allfälliger Verträge - betreffend die Auslandstätigkeit des Bw - abgeschlossen zwischen der Fa. B. und der Fa. A. bzw der mit dem Bw abgeschlossenen Verträge wird gebeten.*

Mit Fax vom 12. Juli 2004 übermittelte der Arbeitgeber des Bw nachstehendes Schreiben in Kopie adressiert an das FA für den 23. Bez. vom 25.02.2004:

"Betrifft: Stellungnahme zu den Auslandsprojektarbeiten des Bw 1999 – 2000;

"Auf Ihr Ansuchen bezüglich des Veranlagungsverfahrens des Bw, möchten wir zu den Auslandsprojekten der Jahre 1999 – 2000 nachfolgende Fakten festhalten.

"Aufgrund der Fertigungskompetenzen im Rahmen der Wälzlagerproduktion wurde der Bw von der Fa. A. auf Ersuchen der Fa. B. um Unterstützungsleistungen bei Auslandsprojekten damit beauftragt, für Errichtung und Inbetriebnahme sowie nachhaltige Absicherung der Funktionsfähigkeit von Produktionsanlagen (Prozesssicherheit) Projektverantwortung zu übernehmen. Im Rahmen seiner Tätigkeiten war er verantwortlich, alle zum erfolgreichen Projektabschluss – sowohl in Joplin/USA, wie auch in Shanghai/China- notwendigen Maßnahmen zu entscheiden und umzusetzen, und diese gegenüber dem Auftraggeber zu berichten.

Der Bw wurde in beiden Fällen mit folgenden Schlüsselaktivitäten beauftragt

1. Für Standort Shanghai/China (Oktober 1999 – November 2000)

- Werkshallenplanung, Shanghai/China*
- Layoutplanung (Maschinenaufstellung, Hallenlayout)*
- Koordination der Verlagerungen*
- Ressourcenplanung*
- Personalplanung*
- Logistikaufbau*
- Mitwirkung und Überwachung der Montagearbeiten*
- Inbetriebnahme von Anlagen*
- Trainingsplanung und Trainingsdurchführung*

2. Für Joplin/USA (Juli 1999 – Oktober 1999)

- *Koordination und Überwachung der Maschinenaufstellungen*
- *Absicherung der installierten Fertigungsprozesse der neugeschaffenen Produktionslinien*
- *Koordination und Durchführung von Trainingsmaßnahmen zur Qualifizierung des Personals*

Der umfassende Verantwortungsbereich dieser Projekte geht aus unserer Sicht über jene einer reinen Personalgestellung hinaus, da es sich bei diesen Leistungen um volle Projektverantwortung handelt. Die ausführenden Mitarbeiter waren in ihren Funktionen im Ausland dem Auftraggeber gegenüber hinsichtlich Projektfortschritt und Projektabschluss berichtspflichtig.

Abschließend sei noch erwähnt, dass der Grund warum keine steuerbefreite bzw steuerbegünstigte Auszahlung der Mitarbeiter erfolgt, darin liegt, dass wir bis zu dem Zeitpunkt noch keine derartigen umfangreichen Aufbauarbeiten im Ausland durchgeführt hatten.

Dem oa Schreiben beigelegt wurde weiters eine Aufstellung der Dienstreisen des Bw in den Jahren 1999 und 2000. Aus dieser geht hervor, dass sich der Bw in den anderen Staaten (Deutschland, China und USA) nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten aufgehalten hat.

Mit Schreiben vom 14. Juli 2004 wurde dem Bw die oa Stellungnahme seines Arbeitgebers zur Kenntnisnahme übermittelt.

Ebenso wurde dem Finanzamt als Amtspartei mit Schreiben vom 14. Juli 2004 die Niederschrift vom 18. Juni 2004 sowie das va Schreiben vom 14. Juli 2004 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2004 teilte das Finanzamt als Amtspartei mit, dass sich nach Ansicht des Finanzamtes aufgrund der in der Niederschrift vom 18.6.2004 gemachten Angaben des Bw. keine andere rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ergeben würde. Der Antrag auf Abweisung der Berufung werde somit aufrechterhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Die österreichische Fa. A. ist der Arbeitgeber des Bw und erhielt von der Fa. B., Deutschland (Generalunternehmer) mündlich den Auftrag für die Erfüllung von Projektaufgaben für die Standorte Joplin/USA (vom 22.06.1999 – 30.09.1999) und Shanghai/China (vom 15.11.1999 - 31.07.2000).

Der Bw wurde von seinem Arbeitgeber der Fa. A. für beide Projekte als Projektleiter eingesetzt. Die Kosten dafür wurden vollständig durch die Fa. B. getragen.

Festzuhalten ist weiters, dass der Bw im Inland seinen Wohnsitz hat und sich in den anderen Staaten (China, USA, Deutschland) jeweils nicht länger als 183 Tage im Kalenderjahr aufgehalten hat.

Unstrittig ist daher, dass Österreich grundsätzlich das Besteuerungsrecht zusteht.

1. Projekt Joplin/USA (22.06.1999 – 30.09.1999):

Laut Bestätigung der Fa. B (vom 21. Jänner 2002, E-Akt 1999/S 30) wurde der Fa. A. (Arbeitgeber des Bw) seitens der Fa. B. ein Auftrag erteilt. Inhalt dieses Auftrages bzw Projektes war die Prozessentwicklung und damit verbunden ein spezielles Mitarbeitertraining durch die Fa. A. Die entsprechenden Kosten wurden vollständig durch die Fa. B. getragen und dort verrechnet. Der Bw wurde in diesem Rahmen von der Fa. A. mit der operativen Umsetzung beauftragt.

2. Projekt Shanghai/China (vom 15.11.1999 – 31.07.2000):

Laut Bestätigung der Fa. B. (vom 15. Jänner 2002, E-Akt 1999/S 31) wurde der Fa. A. seitens der Fa. B. ein Auftrag erteilt. Inhalt dieses Auftrages bzw Projektes war die Koordination für die Verlagerung und den gesamten Werksaufbau in Shanghai durch die Fa. A. Die entsprechenden Kosten wurden vollständig durch die Fa. B. getragen und dort verrechnet. Der Bw wurde in diesem Rahmen von der Fa. A. mit der operativen Umsetzung beauftragt.

Strittig ist, ob es sich bei der Auslandstätigkeit des Bw in Joplin /USA (vom 22.6.1999 bis 30.9.1999) bzw in Shanghai/China (vom 15.11.1999 bis 31.07.2000) um eine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 handelt.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 lautet:

"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 Auslandstätigkeit 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.

Mit Einführung dieser Befreiungsbestimmung als Z 14 a in § 3 EStG 1972, Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550/1979, wollte der Gesetzgeber nach Ansicht der Berufungsbehörde die Arbeitslöhne jener Arbeitgeber (inländischen Betriebe), die im Ausland Anlagen errichten von der Einkommensteuer befreien.

Diese Bestimmung bewirkt ungeachtet bestehender Doppelbesteuerungsabkommen eine (inländische) Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland (begünstigte ausländische Vorhaben) im Zusammenhang stehen und deren Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Die Begünstigung kommt dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt ist, kommt die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw.) zum Tragen. Die Errichtung einer Anlage liegt auch dann vor, wenn der Auftrag an das inländische Unternehmen die Bauleitung (Planung, Konstruktion und Engineering) umfasst, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt ist. Nicht als Errichtung gilt eine ausschließliche Planung oder eine reine Beratungstätigkeit.

Mit der Anführung der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten wie zB Planung, Beratung, Inbetriebnahme usw., wollte der Gesetzgeber lediglich zum Ausdruck bringen, dass er vom Befreiungstatbestand nicht nur die Errichtung der Anlage als solche, sondern auch mit der Errichtung der Anlage in Zusammenhang stehende Tätigkeiten umfasst wissen will.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht vorliegen. Dies deswegen, weil sowohl für den Auftrag Joplin /USA als auch für den Auftrag Shanghai /China Auftraggeber und Kostenträger und somit Errichter die Fa.B. war.

Nach Meinung des Finanzsenates wird dies auch durch das Schreiben der Fa. A. vom 25.02.2004 bestätigt, woraus eindeutig hervorgeht, dass die Fa. B. jeweils der Errichter der Anlagen im Ausland war und die Fa. A. dazu die Unterstützungsleistungen für die Auslandsprojekte geleistet hat. Die Kosten dafür wurden vollständig durch die Fa. B. getragen und dort verrechnet. Der Bw war in beiden Fällen als Projektleiter mit der operativen Umsetzung beauftragt.

Wie dem Schreiben vom 25.02.2004 – der Arbeitgeberin des Bw – zu entnehmen ist, wurde der Bw von seiner Arbeitgeberin auf Ersuchen der Fa. B. damit beauftragt, für Errichtung und

Inbetriebnahme sowie nachhaltige Absicherung der Funktionsfähigkeit von Produktionsanlagen (Prozesssicherheit) Projektverantwortung zu übernehmen. Das bedeutet, dass eben ein Mitarbeiter der Fa. A. für die Fa. B. die Projektverantwortung übernommen hat.

Auftragnehmer bzw Errichter war im gegenständlichen Fall die Fa. B. und nicht die Arbeitgeberin des Bw.

Wie oben ausgeführt, tritt die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur dann ein, wenn ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt ist, kommt die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw.) zum Tragen.

Die Arbeitgeberin des Bw hat keine Anlage im Ausland errichtet. Damit sind auch die Arbeitslöhne, die die Arbeitgeberin an den Bw im Zusammenhang mit der oa Auslandstätigkeit ausbezahlt hat, nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Die Einkommen- und Lohnsteuerrichtlinien sind Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen und fassen die Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes und die Rechtsauffassung des BMfF zusammen und dienen der einheitlichen Rechtsanwendung.

Den Ausführungen des Bw in der Berufung, den vorliegenden Sachverhalt ausschließlich unter Zuhilfenahme der Lohnsteuerrichtlinien 1999 zu beurteilen, da gemäß Einführungserlass der LStR 2002 gelten würde, dass bei Lohnsteuerprüfungen für vergangene Lohnzahlungszeiträume (insbesondere Veranlagungen 2001) die Lohnsteuerrichtlinien anzuwenden seien, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit hätten oder die Lohnsteuerrichtlinien 1999 bzw. die diese ergänzenden Erlässe günstigere Regelungen vorsehen würden, ist entgegenzuhalten, dass im Verfahren vor der Abgabenbehörde II. Instanz lediglich die auf den gegenständlichen Fall anzuwendenden Gesetzesstellen wie oben ausgeführt anzuwenden sind. Aber auch bei Anwendung der oa LStR würde man zu keinem anderen Ergebnis kommen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. Juli 2004