



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1714-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN., vertreten durch TZ., vom 27. Juli 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 20. Juli 2001, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 sowie Vorschreibung eines Säumniszuschlages entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer	1997 – 2000	8.459,30	614,76
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1997 – 2000	12.568,--	913,35
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1997 – 2000	1.317,--	95,71
Säumniszuschlag	1997 – 2000	-----	-----

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1997 bis 31.12.2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan u.a. Folgendes fest: Im Zuge von Neuerrichtungen bzw. Erweiterung von Anlagen in Deutschland (Burghausen bzw. Nünchritz) seien zwei Arbeitnehmer der Berufungswerberin im Rahmen einer Personalgestellung abgestellt worden.

Auftraggeber sei die Firma W. in Burghausen bzw. Nünchritz, Auftragnehmer sei in beiden Fällen die in Deutschland ansässige Firma NL. gewesen. Dieses Unternehmen sei an der Berufungswerberin nicht beteiligt gewesen. Die an die Arbeitnehmer L. (Jänner bis Dezember 2000) und P. (Okt. 1999 bis Dezember 2000) ausbezahlten Bezüge seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei belassen worden. Diese Begünstigung komme nur dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichte. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt sei, komme die Steuerfreiheit auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw.) zum Tragen. In obigem Sachverhalt sei die Entsendung der österreichischen Arbeitnehmer nicht in Zusammenhang mit einem begünstigten (d.h. von einem inländischen Unternehmen ausgeführten) Vorhaben erfolgt, weil Errichter der Anlage ein ausländisches Unternehmen sei. Die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG für die zwei entsendeten Arbeitnehmer sei daher nicht zum Tragen gekommen. In diesem Punkt ermittelte der Prüfer eine Nachforderung von S 373.979,50 an Lohnsteuer, S 72.397,-- an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 7.290,-- an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin wegen dieser und anderer Feststellungen mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20. Juli 2001 insgesamt S 382.439,-- (€ 27.792,93) an Lohnsteuer, S 84.965,-- (€ 6.174,659) an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, S 8.607,-- (€ 625,50) an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und S 7.649,-- (€ 555,86) (= 2 % von S 382.439,--) an Säumniszuschlag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde von der früheren bevollmächtigten Vertreterin berufen. Der oben angeführte Bescheid erkenne Tätigkeiten von Mitarbeitern (im Zeitraum vom X/199 – XII/2000) des Unternehmens im Ausland nicht als begünstigt im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG an, und zwar mit der Begründung, dass der Errichter der Anlage ein ausländisches Unternehmen sei und deswegen eine nicht begünstigte Anlage vorläge. Dazu sei Folgendes festzuhalten: Bei den beiden im gegenständlichen Bescheid besprochenen Anlagen sei wohl formell die Fa. NL. als Auftragnehmer eingesetzt gewesen, wirtschaftlich betrachtet seien die Agenden der Planung und Baudurchführung bei der Berufungswerberin gelegen. Die Rechnungen seien für NL. Durchläufer gewesen und seien mit der Rechtsmittelwerberin in Österreich weiterverrechnet worden. Folglich könne nicht von einer simplen Personalgestellung gesprochen werden, etwa vergleichbar mit einem Personalleasingunternehmen, sondern es sei ein vollwertiger Auftrag vorgelegen, der ausschließlich auf Grund kundenorientierter Firmenpolitik (der Kunde hätte einfach wieder mit dem langjährigen deutschen Partner abschließen wollen), vordergründig zwischen NL. und den deutschen Auftragnehmern abgeschlossen worden sei, wirtschaftlich aber jedenfalls mit der Einschreiterin. Wären beispielsweise bei der durch einen Arbeitnehmer der Berufungswerberin bei der deutschen

Firma durchgeführten Basisplanung Fehler bei Geräte-Spezifikationen aufgetreten, wäre die Rechtsmittelwerberin voll in die Gewährleistungspflicht genommen worden. Bei der Tätigkeit in Nünchritz sei ebenfalls nach der vorhin beschriebenen Vorgangsweise verfahren worden.

In Beantwortung eines Schreibens des Finanzamtes vom 7. September 2001 hielt die frühere bevollmächtigte Vertreterin fest, dass es sich bei den Auslandstätigkeiten des Arbeitnehmers P. um Aufträge zur Errichtung bzw. zum Ausbau einer Chemieanlage zur Herstellung von Poly-Produkten gehandelt habe, wobei der Hauptauftrag durch Nachträge entsprechend erweitert worden sei. Diese Erweiterung sei in Form von Dienstleistungsbestellungen erfolgt. Die Weitergabe der Beauftragungen von NL. an die Berufungswerberin sei auf Grund der dauernden guten Geschäftsbeziehungen in mündlicher Form erfolgt. Es sei bezüglich der Bestellungen der Fa. W. jedoch unbedingt darauf hinzuweisen, dass in diesen Bestellungen der geschäftsführende Gesellschafter der Berufungswerberin, der jedoch keinerlei Verbindungen zur NL. in gesellschaftsrechtlicher bzw. arbeitsrechtlicher Hinsicht habe, bereits als Firmenbeauftragter aufscheine und Herr P. als entsprechender Projektleiter. Ziehe man das ins Kalkül, so sei die Weitergabe des Auftrages faktisch schon durch das Einsetzen dieser Personen in die Bestellungen gegeben. Die NL. verfüge weiters nicht über das Know-how, um derartige Großprojekte abwickeln zu können. Das Einsetzen des geschäftsführenden Gesellschafters der Berufungswerberin als Firmenbeauftragter bzw. des Herrn P. als Projektleiter in die Bestellung, impliziere aus berufsrechtlichen Gründen die Gewährleistungspflicht der Rechtsmittelwerberin. Die Haftpflichtversicherung für Ingenieurstätigkeiten orientiere sich neben dem Materialumsatz an der vollen Jahresgehaltssumme aller Mitarbeiter laut G und V-Rechnung. Die Tätigkeit des Herrn L. sei analog zu der des Herrn P. erfolgt. Als Auftragnehmer sei wiederum der geschäftsführende Gesellschafter der Berufungswerberin angeführt, Projektverantwortlicher sei Herr L. gewesen.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2002 legte die Berufungswerberin dem Finanzamt noch weitere Unterlagen vor und bemerkte, dass der Rechtsmittelwerberin die Aufträge von NL. im ganzen Wortlaut, also inklusive aller Spezifikationen und preislichen Gestaltung vorliegen würden. Dieser Umstand sei für sich allein schon Beweis für das Vorliegen einer begünstigten Auslandstätigkeit nach § 3 EStG. Diese Unterlagen könnten eigentlich nur dem tatsächlichen Auftragnehmer bzw. Auftragsverantwortlichen vorliegen. Einem nicht projektverantwortlichen Personalgesteller, wie der Sachverhalt im angefochtenen Bescheid dargestellt werde, wären diese Unterlagen niemals vorgelegt, bzw. von diesem unterzeichnet worden.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2002 das Rechtsmittel als unbegründet ab. Die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 könne nur dann zutreffen, wenn der Auftragnehmer (Generalunternehmer) sich zur Erfüllung des Vertrages eines inländischen Unternehmers (Subunternehmers) bediene, weiters auch bei der Personalstellung an ein inländisches Unternehmen anlässlich der Errichtung begünstigter

Vorhaben. Soweit im laufenden Berufungsverfahren auf Grund vorgelegter Unterlagen vom Finanzamt ermittelt hätte werden können, stelle sich im vorliegenden Fall der Sachverhalt so dar, dass von deutschen Auftraggebern an die deutsche NL. Aufträge zur Errichtung und den Ausbau von Chemieanlagen zur Herstellung von Poly-Produkten ergangen seien, wobei bereits in der Dienstleistungs-Bestellung durch den Auftraggeber eine Nennung bzw. Einsetzung der Arbeitnehmer P. und L. als Projektleiter für diese Aufträge erfolgt sei. Der Meinung, dass die Nennung der betreffenden Mitarbeiter in den jeweiligen Dienstleistungs-Bestellungen bzw. das Vorliegen der Aufträge im ganzen Wortlaut inclusive aller Spezifikationen Beweis für einen kompletten Lieferungs- und Leistungsaustausch mit entsprechender Gewährleistung spreche und damit als Nachweis für das Vorliegen eines begünstigten Vorhabens gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG ausreichend wäre, könne dem seitens des Finanzamtes nicht gefolgt werden. Eine schriftliche Vereinbarung bzw. ein Vertrag über den genauen Leistungsumfang zwischen der Firma NL. und der Berufungswerberin existiere nicht bzw. hätte nicht vorgelegt werden können. Die Anführung der Arbeitnehmer der Berufungswerberin in der Auftragsbestellung durch den Auftraggeber gebe keinen Aufschluss über Art und Umfang der von der Rechtsmittelwerberin konkret durchzuführenden Projekte, sondern besage lediglich, dass diese Personen seitens der deutschen Firma NL. dem jeweiligen Auftraggeber als Projektleiter, Ansprechperson usw. genannt worden seien. Die Abwicklung eines begünstigten Vorhabens im Ausland gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG sei daraus allerdings nicht ableitbar. Die Abrechnungen seien nach Projektfortschritt erfolgt, wobei mit den so genannten Leistungspaketen immer die erbrachten Arbeitsstunden in den jeweiligen Monaten verrechnet worden seien. Dabei sei der verrechnete Stundensatz (ca. 80 DM) nicht dermaßen hoch anzusehen, dass damit eventuell auch andere Leistungen bzw. Gewährleistungen als abgegolten anzusehen wären. Vielmehr würden die vorliegenden Rechnungen für eine Personalgestellung an ein ausländisches Unternehmen sprechen.

In dem fristgerechten Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die Berufungswerberin aus, dass die Geschäftsbeziehungen zur deutschen Firma W. durch den Geschäftsführer der Einschreiterin aufgebaut worden seien. Dieser habe dann die verschiedenen Teilprojekte auf die beiden Firmen aufgeteilt. Dass zwischen der Firma NL. und der Rechtsmittelwerberin keine formellen Verträge geschlossen worden seien, erscheine insofern logisch, da zum einen diese Firmen durch einen gemeinsamen Gesellschafter verbunden gewesen seien. Dieser sei voll in alle Geschäftsfälle involviert gewesen. In diesem Zusammenhang sei festzustellen, dass die Finanzverwaltung gerade in diesem Punkt auf das Vorhandensein eines formellen Vertrages bestehe und der Aspekt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht entsprechend gewürdigt worden sei. Entscheidend sei, dass die Berufungswerberin durch die Personen P. und L., beauftragt durch deren Chef, ausgewählte Teilprojekte durchgeführt und für diese abgrenzbaren Tätigkeiten auch entsprechende Rechnungen gestellt habe, wobei die

Abrechnung, wie in dieser Branche üblich, in Stunden erfolgt sei. Hinsichtlich der Gewährleistungsfrage sei noch festgehalten, dass sämtliche Tätigkeiten, die bei der Firma W. durchzuführen gewesen seien, auf Grundlage der W. Werkstandards von statten gegangen seien, die jedem Vertragsteil ausgehändigt worden seien. Diese Standards, die sicher keiner Personalleasinggesellschaft ausgehändigt worden seien, sei sehr wohl eine umfangreiche Haftung und Gewährleistung zu entnehmen und es sei Tatsache, dass in einem Gewährleistungsfall unbedingt die Berufungswerberin, bezüglich der von ihr durchgeführten Teilprojekte, zu einer solchen herangezogen worden wäre. Hinsichtlich der niedrigen Stundensätze sei angemerkt, dass in dieser Branche ganz einfach keine höheren Leistungslöhne bezahlt würden. Sämtliche Kosten seien mit diesen Stundensätzen abgegolten, auch und gerade solche der Gewährleistung. Würde man für Tätigkeiten dieser Art einen Leasingarbeitnehmer anstellen, würden Stundensätze in Höhe von etwa DM 60,00 anfallen.

Der Mehrheitseigentümer der Berufungswerberin stellte in seiner Stellungnahme vom 14.5.2002 fest, dass es in seiner damaligen Funktion als geschäftsführender Gesellschafter der Firma NL. und als Mehrheitseigentümer der Rechtsmittelwerberin üblich gewesen sei, Aufträge der Firma W. Burghausen mündlich mit dem geschäftsführenden Gesellschafter und Büroleiter der Niederlassung in Burghausen abzusprechen und Pakete (wie z.B. Hardwareplanung) an die Einschreiterin zu vergeben. Die kaufmännische Abwicklung hätte entsprechend dem Kundenwunsch gesamthaft über die Firma NL. erfolgen sollen, wobei die Bearbeitung der Projekte entsprechend den Erfahrungen der beiden Firmen und ihren Mitarbeitern erfolgt sei. Durch die vorangeführten Funktionen der beteiligten Personen hätte sich eine schriftliche Festlegung dieser Vereinbarungen bzw. der jeweiligen Leistungsumfänge nicht als erforderlich dargestellt, noch dazu, wo die Geschäftsbeziehungen zur Fa. W. durch den Geschäftsführer der Berufungswerberin aufgebaut und anfangs die Projekte von der Rechtsmittelwerberin direkt realisiert worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, 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.

Nach § 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967 gehören die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des EStG 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein, ob die **Personalgestellung** anlässlich der Errichtung begünstigter Anlagen **an ein inländisches Unternehmen erfolgen muss oder ob auch ein ausländisches Unternehmen diese Voraussetzungen erfüllt**.

Wie Puchinger zur Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für konzerninterne Personalgestellung in ÖStZ 2003, Seiten 7 ff ausführt, kommt nach jüngerer Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nur dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet. Nur bei Erfüllung dieser Grundvoraussetzung kommt auch die Befreiung für damit in Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw) zur Anwendung (vgl. LStR 2002, RZ 56). Die Steuerbefreiung wird dann abgelehnt, wenn es sich um eine **Arbeitnehmergestellung an ein ausländisches Unternehmen handelt**, welches die Montage ausführt bzw. als Errichter der Anlage zu werten ist.

Erfolgt die Arbeitnehmerentsendung im Rahmen einer Assistenzleistung an ein ausländisches Tochterunternehmen, welches die steuerbegünstigte Montage durchführt, so kann gemäß EAS 1205 die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden (vgl. SWI 1998, 155).

Gegenstand der Assistenzleistung ist die Entsendung eines Mitarbeiters. Das Risiko für den Erfolg trägt aber weiterhin das entsendende Unternehmen (vgl. Müller, SWI 2000, 409). Bei der Assistenzleistung erbringt das entsendende Unternehmen unter eigener Verantwortung eine Aktivleistung. Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass nach Ansicht des BMF Arbeitnehmerentsendungen an ausländische Unternehmen, die die Bauausführung/Bauleitung durchführen, nur dann begünstigt sind, wenn diese im Rahmen einer Assistenzleistung erfolgen. Diese differenzierte Betrachtung hinsichtlich der unterschiedlichen Behandlung von Personalgestellung und Assistenzleistung seitens des BMF könnte nach Ansicht des Verfassers wie folgt begründet werden. 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 ua. nur in Verbindung mit finanziellen Vorteilen zustimmen werden, wäre der Arbeitgeber demzufolge zwangsläufig mit höheren Lohnkosten belastet, die uU über dem Niveau eines Konkurrenten lägen. Durch eine Steuerbefreiung der auf die Auslandstätigkeit entfallenden Bezüge erhöht sich somit – trotz gleichbleibender Belastungen des Arbeitgebers – das "Nettoentgelt" des Arbeitnehmers. Dieser gibt sich uU mit der für ihn tatsächlich eingetretenen Nettogehaltssteigerung zufrieden.

Die Befreiung stellt daher nach Ansicht des Verfassers auf den Vorteil und auf die Minderbelastung inländischer Arbeitgeber, die im Ausland tätig werden wollen, ab. Die Einführung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 soll der leichteren Auftragserlangung dienen. Dadurch werden Gewinne im Inland erzielt, welche in Österreich zu versteuern sind, soweit diese nicht einer ausländischen Betriebsstätte des österreichischen Unternehmers zuzurechnen sind. Diese Aufträge wären bei einem Verbleib der Besteuerung der Arbeitnehmerbezüge möglicherweise (durch nicht erteilte Aufträge) nicht vorhanden und somit wäre auch ein allfälliger wirtschaftlicher Erfolg der österreichischen Besteuerung entzogen. Erfolgt eine Personalgestellung (eine Duldungsleistung), hat der Gestellgeber nicht für die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung einzustehen. Aus dem Gestellungsvertrag leitet sich nur die Verpflichtung ab, dass ein bestimmter Arbeitnehmer für den Gestellungsnehmer tätig wird. Im Rahmen einer Assistenzleistung hingegen hat der Arbeitgeber für die ordnungsgemäße Erbringung einer Dienstleistung zu sorgen. Kann der entsandte Arbeitnehmer diese nicht leisten, hat der Arbeitgeber auf seine Kosten für Ersatz zu sorgen. Dasselbe gilt zB im Krankheitsfall. Im Vergleich zur Personalgestellung besteht bei Assistenzleistungen jedenfalls ein Risiko des Arbeitgebers.

Nach Ansicht des Verfassers folgt das Bundesministerium für Finanzen dem Grundsatz der Risikotragung. Solange das Erfolgsrisiko der Tätigkeiten im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in Österreich bleibt, ist die Steuerbefreiung zulässig. Somit sind auch Personalgestellungen an andere österreichische Unternehmen begünstigt, wenn diese die Bauleitung/Montage im Ausland durchführen, denn in diesem Fall trägt der Gestellungsnehmer im Inland das (Erfolgs-)Risiko der Bauleitung/Montage.

Aus dem Gesetzestext kann jedoch nach Ansicht von Puchinger durch die Verwendung der Wortfolge "andere Unternehmungen" (§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG) nicht abgeleitet werden, dass die Personalgestellung zu ausländischen Konzernunternehmen nicht unter die Begünstigung der Befreiungsbestimmung fällt. Der oa. Grundsatz der Risikotragung kann seitens des Bundesministeriums für Finanzen daher zur Beantwortung der Frage, ob die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann, nicht herangezogen werden.

Diese Rechtsmeinung vertritt auch Shubshizky im Praxisleitfaden zum internationalen Personaleinsatz, S. 127 ff. Dort wird ausgeführt, dass im Gegensatz zur Ansicht der Finanzverwaltung der Gesetzestext keine Einschränkung auf inländische Unternehmen vornimmt. Bei reiner Wortinterpretation kommt es daher nicht darauf an, ob das gestellte Personal an ein inländisches oder an ein ausländisches Unternehmen überlassen wird. Einzige Voraussetzung ist demnach, dass es sich um Arbeitnehmer inländischer Betriebe handelt und die Personalgestellung anlässlich der Errichtung einer Anlage im Ausland erfolgt. Aus den Gesetzesmaterialien geht als Ziel der Befreiung die Stärkung der Konkurrenzfähigkeit inländischer Unternehmen auf dem Sektor des Anlagenbaus sowie die Verbesserung der Arbeitnehmersituation im Ausland hervor. Es spricht vieles dafür, dass mit

der Begünstigung die gesamte auf Österreich entfallende Wertschöpfung anlässlich der Errichtung von Auslandsanlagen erfasst werden soll, wenn auch Auslöser für diese Gesetzesbestimmung die Förderung des Anlagenbaus der verstaatlichten Industrie im Ausland war. Daher sind nach Meinung des Autors auch grundsätzlich Personalgestellungen inländischer Unternehmen an ausländische Unternehmen, die eine Anlage errichten, begünstigt.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 3 Abs. 1 Z 10, Pkt, 17.1 folgt aus dem Wortlaut der Z 10 lit. b, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandsvorhaben eine erschöpfende ist. Der Sinn dieser Vorschrift fordert eine weite Auslegung.

Wie erstmals aus dem Vorlageantrag und Firmenbuchauszug ersichtlich, war die Berufungswerberin mit der deutschen Firma NL. im Prüfungszeitraum dadurch verbunden, dass der geschäftsführende Gesellschafter der zuletzt genannten Firma gleichzeitig auch Mehrheitseigentümer der Rechtsmittelwerberin war. Aus der Abwicklung des Auftrages der Mitwirkung an der Errichtung einer Anlage der Firma W. im Ausland kann geschlossen werden, dass es sich dabei eher um eine Assistenzleistung für ein verbundenes Unternehmen als um eine reine Personalgestellung gehandelt hat. Dafür spricht, dass in den Dienstleistungs-Bestellungen der Fa. W. der Geschäftsführer der Einschreiterin als Firmenbeauftragter und Herr P. bzw. Herr L. als entsprechender Projektleiter aufscheint und die Berufungswerberin für die Gewährleistung zuständig war. Auch liegen der Berufungswerberin diesbezüglich sämtliche Aufträge der Firma NL. vor, also inklusive aller Spezifikationen und preislichen Gestaltung. Einem nicht projektverantwortlichen Personalgesteller wären diese Unterlagen niemals vorgelegt bzw. von diesem unterzeichnet worden.

Selbst wenn man diese Rechtsauffassung nicht teilen sollte, schließt sich der unabhängige Finanzsenat den oben zitierten Kommentarmeinungen an, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG eine weite Auslegung fordert und es auch nach dem Gesetzestext nicht darauf ankommt, ob das gestellte Personal an ein inländisches oder an ein ausländisches Unternehmen überlassen wird. Einzige Voraussetzung ist demnach, dass es sich um Arbeitnehmer inländischer Betriebe handelt und die Personalgestellung anlässlich der Errichtung einer Anlage im Ausland erfolgt. Diese beiden Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall unbestritten gegeben, weshalb der Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG auf die Bezüge der Arbeitnehmer P. und L. während ihrer mehrmonatigen Auslandstätigkeit nichts im Wege steht. Bemerkt wird, dass der unabhängige Finanzsenat bereits in seiner Berufungsentscheidung vom 24.2.2004, RV/0174-K/02 obige Rechtsmeinung zur Personalgestellung vertreten hat (veröffentlicht in UFS aktuell 2004, S 285). Selbst das Bundesministerium für Finanzen vertrat früher die Auffassung, dass das EStG die Personalgestellung auch anlässlich der Errichtung von begünstigten Anlagen durch andere

Unternehmungen zulässt und dies nicht auf inländische Unternehmen einschränkt (vgl. SWK 1980, S. 139 und ARD 3380/7/82).

Die Steuerfreiheit der Bezüge der Arbeitnehmer P. und L. nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG während ihrer Auslandstätigkeit bewirkt, dass die diesbezüglich vorgeschriebenen Abgabennachforderungen, und zwar S 373.979,50 an Lohnsteuer, S 72.397,-- an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 7.290,-- an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der Säumniszuschlag in Höhe von S 7.649,-- zu entfallen haben.

Abschließend wird bemerkt, dass die Lohnsteuernachforderung zum Großteil auch aus einem anderen Grund weggefallen wäre. Die beiden strittigen Dienstnehmer waren (von einigen Tagen abgesehen) im ganzen Kalenderjahr 2000 in der Bundesrepublik Deutschland tätig, weshalb nach dem Doppelbesteuerungsabkommen für diese Zeit nicht Österreich sondern der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zugestanden wäre.

Dem Rechtsmittel war Erfolg beschieden.

Linz, am 4. November 2004