



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0207-F/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde., Str., vertreten durch die E. Igerz & Co, Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH, 6850 Dornbirn, Bergmannstraße 7, vom 8. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. März 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Streitjahr in Liechtenstein bei der J als "Unterhaltsmechaniker" beschäftigt. Mit Schreiben vom 11. April 2007 bestätigte seine Arbeitgeberin, dass er in der Zeit vom 18. April 2006 bis 18. Juli 2006 bei ihrer Tochterfirma in Q (USA) für die Durchführung von verschiedenen Montagearbeiten, Anlageninstallationen und Revisionen eingesetzt worden sei. In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 begehrte er, die auf diesen Zeitraum entfallenden Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Mit Bescheid vom 7. März 2008 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 veranlagt. Das Finanzamt berücksichtigte mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 7. März 2008 die auf den Auslandseinsatz entfallenden Einkünfte nicht als steuerfrei gemäß

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, da es sich bei der Arbeitgeberin des Berufungswerbers nicht um einen inländischen Betrieb handle.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 8. April 2008 stellte der Berufungswerber erneut den Antrag auf Steuerfreiheit der auf die Auslandstätigkeit entfallenden Einkunftsteile.

Mit Schreiben vom 29. März 2011 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber, seine Tätigkeit bei der Tochterfirma seiner liechtensteinischen Arbeitgeberin in Q genau zu beschreiben.

In seinem Antwortschreiben führte der Berufungswerber aus, dass er in der Zeit vom 18. April 2006 bis 18. Juli 2006 mit der Montage von neuen Anlagen, der Aufrüstung/Modernisierung bestehender Anlagen, der Einschulung der Mitarbeiter vor Ort und der Montageüberwachung beschäftigt gewesen sei.

Im gleichzeitig vorgelegten Tätigkeitsbericht vom 11. April 2011 werden die Aufgaben des Berufungswerbers wie folgt beschrieben:

“Die Hauptaufgabe ist es die Produktionsanlagen vor Ort auf den modernen Standard des Standortes in Z umzubauen und das Personal in der Produktion und Instandhaltung auf die richtigen Handhabungen, Wartungen und Reparaturarbeiten einzuschulen. Zusätzlich werden an verschiedenen Produktionsanlagen neue Bauteile montiert. Auch hier soll das Personal zur Bedienung, Instandhaltung und Reparatur eingeschult werden. Weiters wird eine Bestandsaufnahme verschiedener Anlagen bezüglich notwendiger Revisionen gemacht. Dokumentation und Visualisierung der Arbeiten gehören auch zu den Aufgaben.“

Mit Berufungvorentscheidung vom 19. April 2011 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 7. März 2008 ab und begründete dies wie folgt:

“Eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liegt nicht vor, wenn eine Anlage lediglich saniert bzw. modernisiert wird und somit in steuerlicher Hinsicht ein Erhaltungsaufwand und kein Herstellungsaufwand vorliegt. Aus der übermittelten Aufstellung ergibt sich, dass im Wesentlichen Anlagenteile (wie zB Scherköpfe) ausgetauscht bzw. umgearbeitet oder verbessert wurden. Diese Maßnahmen gehen über eine bloße Erhaltung nicht hinaus, da durch diese die Wesensart der Anlage nicht geändert wurde. Somit konnten die auf den Zeitraum 18.4. - 18.7.2006 ausbezahlten Lohneinkünfte nicht als steuerfrei behandelt werden.“

Mit Schreiben vom 17. Mai 2011 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte, die im Zeitraum vom 18. April 2006 bis 18. Juli 2006 erzielten Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln. Ergänzend führte er aus, dass er von seiner in Liechtenstein ansässigen Dienstgeberin zusammen mit mehreren Mitarbeitern in das Werk in Q ent-

sendet worden sei, um eine Generalsanierung des Werkes durchzuführen und die dort beschäftigten Mitarbeitern auf den umgebauten Anlagen einzuschulen. Das Werk in Q sei zum damaligen Zeitpunkt nach rund 10 Jahren total veraltet und unproduktiv gewesen. Ziel des Projektes sei es gewesen, das Werk in Q auf den technischen Stand der Produktion in Liechtenstein zu bringen. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 57) liege bereits bei einem nachträglichen Einbau von elektronischen Steuerungen bei Maschinen und Produktionsabläufen eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begünstigte Tätigkeit vor. Von einer Errichtung einer Anlage im Sinne eines Herstellungsaufwandes sei daher dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändere, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu diene, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Bei den im Werk in Q durchgeföhrten Arbeiten handle es sich um eine begünstigte klassische Generalsanierung des gesamten Werkes. Im Rahmen der von der Muttergesellschaft durchgeföhrten Arbeiten seien Mitarbeiter des Werkes in Liechtenstein bis zu einem halben Jahr in die USA entsendet worden, um das schrottreife Produktionswerk wieder auf den neuesten Stand der Technik zu bringen. Seines Erachtens liege daher zweifelsfrei eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. Außerdem solle nicht unerwähnt bleiben, dass seinen sämtlichen Arbeitskollegen, welche auch in das Werk in Q entsendet worden seien, die Begünstigung zugestanden worden sei.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2011 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt, zum Vorbringen des Berufungswerbers im Vorlageantrag vom 17. Mai 2011 Stellung zu nehmen.

Mit Antwortschreiben vom 2. März 2012 verwies das Finanzamt auf den "Abschlussbericht Werk Q, USA" der liechtensteinischen Arbeitgeberin des Berufungswerbers und nahm zum Schreiben des Unabhängigen Finanzamtes wie folgt Stellung:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien Arbeiten wie die "Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen" steuerbefreit. Eine bloße Wartung von Anlagen sei somit nur im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage (Inbetriebnahme bzw. Instandsetzung) steuerbegünstigt (Verweis auf LStR 2002, Rz 56, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Im gegenständlichen Fall seien offensichtlich einzelne Maschinen in dem Sinne umgebaut worden, dass einzelne Teile ausgetauscht und durch technisch verbesserte Teile ersetzt worden seien, was eine Verbesserung der Kapazität der bestehenden Maschine zur Folge gehabt habe (weniger Ausschuss, höhere Leistung). Dass es sich dabei um Leistungen handle, welche über einen bloßen Erhaltungsaufwand hinausgehen würden und dass sich die ausgeführten Tätigkeiten überhaupt auf eine "Anlage" im Sinne des Gesetzes und nicht bloß auf einzelne Maschinen bezogen hätten, könne aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht als erwiesen angenommen werden. Nach Ansicht des Finanzamtes würden

daher insgesamt die Voraussetzungen für die Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht vorliegen, weshalb die Abweisung der gegenständlichen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 beantragt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Mit seinem Erkenntnis vom 30. September 2010, G 29/10, hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normierte Steuerbefreiung von Einkünften aus bestimmten Auslandsaktivitäten als verfassungswidrig aufgehoben. Das Höchstgericht geht in dem zitierten Erkenntnis davon aus, dass im Lichte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes (Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer) die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auch Arbeitnehmern zusteht, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im Gebiet des EWR oder der Schweiz beschäftigt sind, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt sind. Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erstreckt sich damit auch auf die Arbeitslöhne von Arbeitnehmern, die, wie der Berufungswerber zwar im Inland ansässig sind, aber bei einem ausländischen Arbeitgeber arbeiten (zB Grenzgänger) und für diesen im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit tätig werden. In einem weiteren Schritt hat der VfGH das Montageprivileg allerdings als verfassungswidrig eingestuft und - mit Ablauf des 31. Dezember 2010 - aufgehoben. Dies bedeutet, dass die aufgehobene Bestimmung in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung im Berufungsfall anzuwenden ist.

Begünstigte Auslandstätigkeiten iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe 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 Bodenschätzten.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Berufungswerber im Zeitraum vom 18. April 2006 bis 18. Juli 2006 für seine liechtensteinische Arbeitgeberin im Tochterwerk in Q (USA) erbrachten Arbeitsleistungen als begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Unter Bauausführung sind alle Arbeiten zu verstehen, die für die Errichtung oder Erweiterung von Tief- oder Hochbauten notwendig sind.

Unter Montage ist die Aufstellung von Anlagen, Maschinen und Arbeitsgeräten zu verstehen, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen (zB Straßenbaumaschinen, Kräne, Rechenanlagen, aus Hard- und/bzw. Software bestehende EDV-Anlagen).

Gleichgültig ist, ob die Anlagen unbeweglich (wie maschinelle Einrichtungen und ähnliche Anlagen, die Bestandteil eines Bauwerkes geworden sind; zB Aufzüge, Schilifte usw.) oder als beweglich anzusehen sind. Auch der nachträgliche Einbau elektronischer Steuerungen von Maschinen und Produktionsabläufen ist begünstigt.

Begünstigt sind auch die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme von Anlagen und die Durchführung eines zeitlich begrenzten Probebetriebs. Die Bedienung der Anlage nach Abschluss des Probebetriebes ist nicht begünstigt, wohl aber das Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung.

Wartungs- und Reparaturarbeiten an bestehenden Anlagen stehen nicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen (vgl. UFS 31.10.2003, RV/3704-W/02).

Für die Frage, ob eine Sanierung (Großreparatur) eine Anlagenerrichtung oder eine Reparatur einer bereits bestehende Anlage darstellt, sind die in den EStR 2000, Rz 3173 ff, und EStR 2000, Rz 6460 ff, herausgearbeiteten Kriterien zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand (Instandhaltung/Instandsetzung) heranzuziehen. Demnach ist von einer Herstellung (Errichtung) dann auszugehen, wenn sich dadurch die Wesensart der Anlage ändert, während eine Erhaltung (Reparatur) dazu dient, eine Anlage in einem ordnungsgemäßen Zustand zu halten (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2010, Seiten 47 f.).

Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder längerlebiges Material verwendet werden kann.

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird. Die Wesensart des Wirtschaftsgutes kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung, ändert. Die Renovierung eines vom Verfall bedrohten Bauernhauses begründet keine Änderung der Wesensart. Ebenso liegt keine Änderung der Wesensart vor, wenn bei einer Wasserleitung ein wesentlicher Teil ausgetauscht, die Trassenführung leicht geändert und die Kapazitätsausweitung lediglich Folge der Verwendung zeitgemäßen Materials ist. Dagegen liegt eine Änderung der Wesensart vor, wenn ein WC in einen Baderaum umgestaltet wird oder Gebäudeteilen, die bisher Wohnzwecken dienten, zu Geschäftsräumlichkeiten umgebaut werden (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tzen 124 ff, und die dort zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes).

Der Verwaltungsgerichtshof knüpft bei der Änderung der Wesensart an die "bisherige Gestalt" und den "bisherigen Zweck" des Gebäudes an. Die Nutzung des Gebäudes ändert sich aber schon durch eine Nutzungs- oder Funktionsänderung einzelner Räume. Eine "Änderung der Wesensart" verlangt daher nicht, dass das Gebäude in seiner Gesamtheit eine andere Funktion erhält, vielmehr genügt es, dass Teile (wie insb. einzelne Räume) anders genutzt werden können, die von nicht ganz untergeordneter Bedeutung sind. Daher ist zB das Versetzen von Zwischenwänden nur dann als Herstellungsaufwand einzustufen, wenn sich dadurch die Funktion der Räume ändert; ansonsten liegt Instandsetzungsaufwand vor. Die Funktion (Wesensart) eines Gebäudes ändert sich zB nicht, wenn das Gebäude einen Wärmeschutz erhält; damit wird lediglich der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht. Wird dagegen auf einer Garage ein Satteldach errichtet, wodurch ein neuer Dachraum und damit eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit entsteht, so ändert (bzw. erweitert) sich die Funktion und steuerrechtlicher Herstellungsaufwand liegt vor (vgl. Mayr, ÖStZ 2003, 41).

Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut zählen nicht deshalb zu den Herstellungskosten, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Der Austausch eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes iS einer Generalsanierung stellt keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten bleibt (vgl. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333).

Nach der Beschreibung seiner Arbeitgeberin hat der Berufungswerber im Werk in Q die Produktionsanlagen [konkret waren dies die Maschinen "L"; "Ö"; "S" (3 Stk. Kreuz-/Trisperpressen) und eine Oberflächenbehandlungsanlage] wie folgt umgebaut (vgl. den Abschlussbericht vom 21. Februar 2012):

"1. Umbau Maschine 'L' (Rohteil Schere):

Die Schere wurde wie folgt umgebaut:

- a) Einbau des neuen Scherkopfes zur Einengung der Rohlingstoleranz.
- b) Einbau der Stangenzuführung mit Laser Messgerät.
- c) Neues Ausbringförderband mit Umbau der Sortiereinrichtung.
- d) Installation der zugehörigen Steuerungsteile.

Ziel: Ausschussteile reduzieren und Leistung der Schere steigern.

Ziel wurde erreicht:

2. Umbau Maschine 'Ö' (Rohteil Strahlalange):

Die Strahlalange wurde wie folgt umgebaut:

- a) Umbau der Beladekipper zur Doppelladung von Boxen.
- b) Neue Schleuderräder mit 30 % mehr Leistung einbauen.
- c) Entladestation mit neuen Sortiereinrichtungen montieren.
- d) Filtersystem an höhere Anforderungen anpassen.

e) Installation der zugehörigen Steuerungsteile.

Ziel: Strahlzeit verkürzen.

Ziel wurde erreicht:

Die Strahlzeit verkürzte sich von 11 Min. pro Zyklus auf 6 Min.

3. Umbau der Oberflächenbehandlungsanlage:

Die OBH wurde wie folgt umgebaut:

a) Beladestation komplett neu herstellen und einbauen.

b) Trommelaggregate neu herstellen inkl. eigenem Antrieb.

c) Alle Bäder auf neuen Trommelantrieb umbauen.

d) Neue Fahrwagen herstellen und einbauen.

e) Neues Fahr- und Positioniersystem installieren.

f) Molykot Umfüllstation (Neukonstruktion) komplett umbauen.

g) Molykot Abluftsystem neu aufbauen mit höhere Leistung und umweltgerechtem Abluftwascher.

h) Trockner Molykot umbauen auf neues Abluftsystem.

i) Komplett neue Steuerung und Programmierung.

J) Behandlungsprozess optimieren.

Ziel: Nachbehandlung von Rohlingen minimieren.

Leistung der Anlage erhöhen.

Ziel wurde zu 95 % erreicht:

Die Taktzeit wurde von 14 Min. auf 9 Min. reduziert.

Die Nachbehandlungen von Schlechtteilen wurden auf 7% reduziert.

4. Umbau 'S.' (3 Stk. Kreuz-/Trispherpressen):

Die 3 Pressen wurden wie folgt umgebaut:

a) Zuführungen komplett umbauen und an die neuen Rohlinge anpassen.

b) Vorwärmgerät komplett neue Schienen und Heizsystem für die höheren Anforderungen montieren.

c) Entladestation auf neue, stärkere Teilegreifer umbauen.

d) Endgratstation auf neue Teilespektrum umbauen und Leistung den Anforderungen entsprechend erhöhen.

Ziel: Ausschussteile reduzieren durch sichere Vorwärmung.

Greifersystem für Rohlinge, Teile verlieren zu 100% ausschliessen.

Leistung der Pressen erhöhen.

Endgratstation Standzeit der Messer verdoppeln.

Ziel wurde erreicht:

Das neue Teilespektrum kann prozessfähig produziert werden.

Messerstandzeiten verdoppelt."

In Anbetracht obiger (rechtlicher) Ausführungen und unter Berücksichtigung der Ausführungen im Abschlussbericht der liechtensteinischen Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom 21. Februar 2012 und im Tätigkeitsbericht der Arbeitgeberin des Berufungswerbers vom

11. April 2011, wonach es die Hauptaufgabe des Berufungswerbers gewesen sei, die Produktionsanlagen vor Ort auf den modernen Standard - bezogen auf den Standort in Liechtenstein (Z) - umzubauen, kann nicht gesagt werden, dass der Berufungswerber im Werk in Q begünstigte Tätigkeiten im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 durchgeführt hat.

Angesichts der Ausführungen der liechtensteinischen Arbeitgeberin des Berufungswerbers im Tätigkeitsbericht bzw. im Abschlussbericht ist nicht davon auszugehen, dass die Maschinen im Werk in Q "schrottreif" gewesen sind bzw. dass sie vollkommen abgenutzt und verbraucht waren bzw. dass wesentliche Teile davon verbraucht oder zerstört waren, sodass an deren Stelle neue Wirtschaftsgüter getreten sind. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates geht aus den vorgelegten Unterlagen vielmehr hervor, dass die bestehenden Maschinen dem technischen Fortschritt entsprechend modernisiert bzw. an der Stand der Technik (bezogen auf das Werk in Z) angepasst worden sind. Die Wesensart der Maschinen hat sich durch die Arbeiten des Berufungswerbers nicht geändert bzw. hat sich die Funktion bzw. die Zweckbestimmung der Maschinen nicht geändert (die modernisierten Maschinen erfüllen denselben Zweck wie die "alten"), weswegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der Arbeiten des Berufungswerbers nicht von Herstellungsarbeiten auszugehen ist.

Von Herstellungsarbeiten könnte angesichts des Vorgesagten allein hinsichtlich der Arbeiten an der Presse mit der Bezeichnung "Press 1" ausgegangen werden. Diese Presse wurde ua. so umgebaut, dass völlig neue Teile produziert werden können (vgl. dazu die Beschreibung der Tätigkeiten im "Tätigkeitsbericht zur Dienstreise in ein ausländisches Tochterunternehmen" vom 11. April 2011, den Abschlussbericht vom 21. Februar 2012 und die Stundennachweise des Berufungswerbers, wonach ein völliger Umbau für die Produktion des neuen Teilespektrums nur die Presse "Press 1" betroffen hat). Allerdings steht die Steuerfreiheit auch für diese Tätigkeiten selbst bei deren Anerkennung als begünstigte Auslandstätigkeiten nicht zu, denn diese Arbeiten (Umbauarbeiten samt Einschulung) an der Presse "Press 1" haben nicht ununterbrochen mehr als einen Monat gedauert (vgl. dazu auch die Stundenaufzeichnungen und den "Tätigkeitsbericht zur Dienstreise in ein ausländisches Tochterunternehmen" des Berufungswerbers vom 11. April 2011).

Mit dem Vorbringen, dass seinen sämtlichen Arbeitskollegen, welche auch in das Werk in Q entsendet worden seien, die Begünstigung zugestanden worden sei, war für den Berufungswerber nichts zu gewinnen. Es erwächst nämlich keinem Steuerpflichtigen daraus ein Rechtsanspruch, dass in ähnlichen oder gleichgelagerten Fällen anders entschieden worden ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 14. März 2012