

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I-GmbH, vertreten durch ST., vom 26. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. Dezember 2003, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag für den Zeitraum 1. März 2000 bis 31. Dezember 2002, entschieden

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1. März 2000 bis 31. Dezember 2002 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan Folgendes fest: Herr GM. sei an der mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Februar 2000 gegründeten I-GmbH mit 25 % beteiligt. Die übrigen Anteile (75 %) würden von Frau AM. gehalten. Herr GM. sei gemeinsam mit seiner Frau (geringfügig Beschäftigte in der GmbH) seit 27. April 2000 zum handelsrechtlichen Geschäftsführer bestellt. Herr GM. sei darüber hinaus auch gewerberechtlicher Geschäftsführer. Die Gründung der GmbH sei deshalb erfolgt, weil der bisherige Arbeitgeber von einem internationalen Konzern übernommen worden und Herr GM. mit Ende Februar 2000 aus dem Unternehmen ausgeschieden sei. Nach Prüfung mehrerer beruflicher Optionen in Österreich habe sich Herr GM. entschlossen, sein erworbenes Spezialwissen für deutsche Großprojekte einzusetzen. Voraussetzung für die Zusammenarbeit mit den deutschen Großunternehmen sei jedoch gewesen, dass nur im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften in Frage gekommen seien, weshalb es zur Gründung der Berufungswerberin als GmbH

gekommen sei. Die zu erfüllenden Aufträge hätten die fachliche Beratung, Entwicklung und Implementierung von "Gesamtbranchenlösungen" im EDV-Bereich der Auftraggeber an deren Firmenstandorten (Deutschland) zum Inhalt gehabt. Eine Lieferung von Anlageteilen etc. von Österreich nach Deutschland sei nicht erfolgt. Laut den vorgelegten Verträgen sei die Leistungserbringung auf Grund der jeweiligen Projektsituation "gemeinsam mit dem deutschen Auftragnehmer" ausschließlich vor Ort (= Teamarbeit) erfolgt, wobei die Tätigkeit an vier Tagen/Woche mit einer maximalen Wochenarbeitszeit von 40 Stunden vereinbart worden sei. Unter Einbeziehung des in Österreich konsumierten Gebührenurlaubes sowie der ebenfalls in Österreich verbrachten deutschen Feier- und Schulungstage sei die 183-Tage Grenze im Sinne des DBA Österreich – Deutschland nie überschritten worden, so dass Herr GM. in Deutschland nicht steuerpflichtig geworden sei. Er sei in den deutschen Unternehmen in einem Team wie ein Dienstnehmer integriert gewesen. Demnach habe er im Rahmen der Personalgestellung durch "seine" GmbH Arbeitsleistungen bei deutschen Unternehmen für deren deutsche Auftraggeber erbracht. Die ihm von der Berufungswerberin gewährten Bezüge seien unter Berufung auf § 3 Abs. 1 Z 10 EStG weder der Lohnsteuer noch dem DB und DZ unterworfen worden. Da die Errichtung der Anlagen auf Grund des vorstehenden Sachverhaltes nicht durch inländische Unternehmen erfolgt sei, stehe die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht zu.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 10. Dezember 2003 € 28.456,76 an Lohnsteuer, € 4.063,32 an DB, € 406,34 an DZ und € 569,14 an Säumniszuschlag für das Kalenderjahr 2000, € 35.308,31 an Lohnsteuer, € 5.003,52 an DB, € 478,11 an DZ und € 706,17 an Säumniszuschlag für das Kalenderjahr 2001, € 35.260,92 an Lohnsteuer, € 5.003,52 an DB, € 433,64 an DZ und € 705,22 an Säumniszuschlag für Lohnsteuer sowie € 100,07 an Säumniszuschlag für DB für das Kalenderjahr 2002 zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Vertreterin berufen. Bei dem Auftragsverhältnis der Rechtsmittelwerberin zu den ausländischen Auftraggebern habe es sich nie um Gestellungsverträge sondern immer nur um echte Werkverträge gehandelt. So liege nach dem OGH-Erkenntnis vom 25.10.2001, 8 ObA 28/01b Arbeitskräftegestellung dann vor, "wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellen, oder an dessen Herstellung mitwirken." Als weiteres Unterscheidungskriterium sehe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erk. vom 27.9.2000, 96/14/0126 die Haftung des Auftraggebers und Auftragnehmers an. Im

Unterschied zum echten Werkvertrag liege bei einem Gestellungsvertrag das Gefahrenrisiko ausdrücklich beim Gestellungsnehmer (ausländischen Auftraggeber). Der Gesteller hafte bei einer Personalgestellung nicht für die erbrachten Leistungen, sondern lediglich für eine ausreichende Qualifikation des gestellten Arbeitnehmers. Auch Quantschnigg/Schuch ESt-Handbuch § 98 Rz. 8.7 führe aus, dass der Gesteller selbst nie für die tatsächlich erbrachten Leistungen des gestellten Dienstnehmers, sondern lediglich für dessen grundsätzlich ausreichende Qualifikation hafte. Damit erscheine die Haftungfrage als wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen Werkvertrag und Gestellungsvertrag. Grundsätzlich komme die Literatur immer zum Schluss, dass die wesentlichen Unterscheidungsmerkmale in der Erstellung eines Werkes entgegen der Erbringung einer zeitmäßig festgesetzten Arbeitsleistung,

in der Qualität und Haftung für dieses Werk entgegen lediglich einer Haftung für eine ausreichende Qualifikation des gestellten Dienstnehmers sowie in einer Weisungsgebundenheit und Einflussnahme auf Überstunden, Urlaub etc. liegen würden.

Im Prüfungszeitraum sei die Rechtsmittelwerberin mit zwei Projekten befasst gewesen. Beim Projekt S., welches vom Februar 2000 bis Jänner 2001 gelaufen sei, sei die Beauftragung durch die IQ. als Subunternehmer erfolgt. Das zweite Projekt M." laufe ab Februar 2001 bis laufend. Hier sei die Beauftragung durch die P-GmbH als Subunternehmer erfolgt. Aus den Bestätigungen des Geschäftsführers und des Prokuristen der beiden Firmen sei ersichtlich, dass eine Personalgestellung für diese Unternehmen grundsätzlich nicht in Frage komme. Vor allem hätten diese Auftragnehmer bei Großprojekten in keinem Fall die Haftung für die von Subunternehmen erstellten Gewerke übernehmen wollen. Die grundsätzliche Mitarbeit habe der Projekt-Rahmenvertrag mit der Beschreibung des zu erstellenden Gewerkes (Haftung, Urheberrecht, Wettbewerbsverbot,...) geliefert. Der Projekteinzelvertrag habe sodann den Zeitraum für die Fertigstellung des Projektteiles und das Stundenentgelt festgelegt. Bei EDV-Projekten in einer gewissen Größenordnung werde nie ein Pauschalentgelt für die Erstellung einer Teilleistung vereinbart und es gebe auch kein EDV Unternehmen, das sich auf eine derartige Vereinbarung einlassen würde.

Hinsichtlich der Eingliederung in die Organisation des Auftraggebers sei festzustellen, dass die Berufungswerberin gemäß den Rahmenverträgen über den Arbeitsort selbst entscheiden könne. Sie arbeite jedoch nahezu ausschließlich direkt am Implementierungsstandort (Deutschland) mit den Vertretern der unterschiedlichen Subunternehmer zusammen. Es würden Firmen und Fachleute der unterschiedlichen Aufgabengebiete zusammenarbeiten, um aus den Teilprojekten eine gesamte EDV Lösung zu entwickeln. Dies sei vergleichbar mit einer Großbaustelle an der auch die verschiedensten Unternehmen ein Gebäude erstellen würden. Als Arbeitsmittel besitze die Rechtsmittelwerberin neben einer EDV-Ausrüstung und

Standardsoftware als wichtigstes Werkzeug eine Anzahl von selbst erstellten Tools und Geratoren, die sie zur Erstellung der beauftragten Gewerke benötige. So würden diese Generierungswerzeuge an die jeweilige Aufgabenstellung angepasst und seien sodann Teile der von der Berufungswerberin erstellten Gewerke.

Wie aus den Rahmenverträgen hervorgehe, sei die Einschreiterin weder dem Auftraggeber noch dem übergeordneten Generalunternehmer gegenüber weisungsgebunden gewesen. Hinsichtlich der Arbeitszeiteinteilung sei die Berufungswerberin nach den vertraglichen Vereinbarungen lediglich zur Fertigstellung des beauftragten (Teil)Gewerkes bis zu einem bestimmten Stichtag verpflichtet gewesen. Längere Abwesenheit des Vertreters der Einschreiterin hätte abgesprochen werden müssen, da Abnahmetermine, Projektbesprechungen und Präsentationen von Zwischenergebnissen die Anwesenheit von Herrn GM. erfordert hätten. Der Projektfortschritt werde in wöchentlichen und größeren monatlichen Besprechungen erörtert. In den monatlichen Zusammenkünften müsse die Berufungswerberin einerseits eine Vorstellung des Projektfortschrittes vorzeigen andererseits die hiefür verbrauchten Mannstunden sowie weitere Schätzungen an Mannstunden für die Fertigstellung von Teilprojekten bekanntgeben.

Hinsichtlich der Vertretung dürfe sich Herr GM. als Arbeitnehmer der Rechtsmittelwerberin jederzeit auch durch einen anderen Arbeitnehmer vertreten lassen. Eine Absprache mit dem Auftraggeber sei jedoch vereinbart, da ja auch das spezielle Wissen über den Projektfortschritt und die persönlichen Kontakte zu den anderen Subunternehmen, die aufgebaut worden seien, einen wichtigen Faktor für das Gelingen des Gesamtprojektes darstellen würden. Auch das Zuziehen eines weiteren Mitarbeiters zum Gelingen der Gewerke werde in keiner Weise ausgeschlossen.

Nach Fertigstellung eines Teilprojektes komme es zum Review und es werde ein Abnahmeprotokoll erstellt. Mängel würden vom Reviewer im Protokoll vermerkt und seien sodann mit Fristsetzung zu beheben. Seien die Mängel auf Fehler der Einschreiterin zurückzuführen, so müssten diese unentgeltlich behoben werden. Als Beispiel liege das Abnahmeprotokoll zum Teilprojekt "Technischer Entwicklungsprozess im Projekt Phoenics" bei. Hier seien doch wesentliche Punkte des Gewerkes bemängelt worden und hätten von der Berufungswerberin unentgeltlich behoben werden müssen (mindestens 1/2 Monat Arbeit). Jeder Projektrahmenvertrag würde Haftungsbestimmungen für die Gewerke der Rechtsmittelwerberin beinhalten. Einerseits hafte sie im Rahmen der allgemeinen Gewährleistungsbestimmungen andererseits müssten fehlerhafte Produkte mit Terminsetzung unentgeltlich nachgebessert werden. Auch hafte die Einschreiterin für jegliche Art von Datenverlust und dies sei mit ein Grund gewesen, warum das Unternehmen in GmbH-Form geführt werde, da hier bei derartig großen Projekten ungeheure Schadenersatzforderungen

auf GM. zukommen könnten. Dies erscheine laut Literatur auch als einer der wesentlichen Unterschiede zur Haftung eines Arbeitskräfteüberlassers. Der Arbeitskräfteüberlasser leiste nur für eine durchschnittliche Qualifikation und für die Arbeitsbereitschaft der überlassenen Arbeitskräfte Gewähr, nicht jedoch für eine mangelnde Qualität der Arbeitsleistung. Die Berufungswerberin hafte nach den Verträgen in jedem Fall für alle ihre Gewerke im Rahmen des deutschen Gewährleistungsrechtes.

Beantragt wird die Aufhebung der gegenständlichen Haftungs- und Abgabenbescheide und die Steuerfreistellung der Bezüge von Herrn GM. gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG.

### **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 Bodenschätzten 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.

Im vorliegenden Fall arbeitete der in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin stehende Arbeitnehmer GM. im Prüfungszeitraum an zwei Projekten in Deutschland.

Das erste Projekt (geschätzte Laufzeit 3 bis 4 Jahre) hatte eine tatsächliche Laufzeit von Jänner 2000 bis Jänner 2001. Auf Druck des deutschen Rechnungshofes wurde von vier Ersatzkassen der Versuch unternommen, durch eine neu gegründete GmbH die gesamte Branchensoftware und große Teile der Hardware, die zum Teil schon 15 bis 20 Jahre im Einsatz war, abzulösen. Das Ziel war eine Vereinheitlichung der Soft- und Hardware unter der Schirmherrschaft einer neu gegründeten GmbH und damit die Reduktion der laufenden Kosten für die einzelnen Rechenzentren. Da die neu gegründete GmbH nicht in der Lage war, eine so komplexe Branchenlösung in der Größenordnung von mehreren tausenden Benutzern auf neuester Technologie von Null auf zu erstellen, wurden mit der Umsetzung der Branchenlösung mehrere Firmen für einzelne Leistungen und Gewerke beauftragt. Durch die Spezialisierung der Berufungswerberin auf neue komplexe Branchenlösungen ist sie für

bestimmte Leistungen auf Basis eines Rahmenvertrages und Projekteinzelvertrages als Subunternehmer der Firma IQ. im Projekt beauftragt worden. Der Auftrag an die Rechtsmittelwerberin bestand in der Erstellung und Implementierung der Systemarchitektur der Branchenlösung, in der Auswahl, Installation und Implementierung des Konfigurationsmanagement-, UML- und IDE-Tools und der Implementierung des Generierungswerkzeuges für die Branchenlösung. Das ganze Projekt wurde unerwartet im Jänner 2001 von den Gesellschaftern der neu gegründeten GmbH eingestellt. Das zweite Projekt (Laufzeit Februar 2001 bis laufend) hatte zur Aufgabe, eine einheitliche gesetzliche Sozialversicherungssoftware für alle Bauunternehmen Deutschlands zu implementieren. Ziel ist es, eine gemeinsame Branchenlösung aller Bauberufsgenossenschaften zu entwickeln und damit die alten Softwarelösungen der einzelnen Bauberufsgenossenschaften und große Teile der Hardware abzulösen. Infolge der enormen Komplexität der Branchenlösung im Bereich Soft- und Hardware und der langen Projektdauer (geschätzte 4 bis 5 Jahre mit durchschnittlich 200 Personen) erfolgte die Abrechnung der erbrachten Leistungen angesichts des Risikos für die einzelnen Subunternehmen auf Stundenbasis. Durch die Spezialisierung der Berufungswerberin auf neue komplexe Branchenlösungen wurde sie für folgende Leistungen auf Basis eines Rahmenvertrages vom 10.2.2001 und Projekteinzelvertrages als Subunternehmer mit folgenden Arbeiten beauftragt: Erstellung und Implementierung des technischen Entwicklungsprozesses, Konzeption und Implementierung eines Meldungstextgenerators für die Gesamtbranchenlösung, Implementierung eines Werkzeuges zur Testdatenerstellung, Datenbankvergleich, Datenmigration und DB-Schema-Evolution sowie Integration, Deployment und Konfiguration der Gesamtbranchenlösung. Diese Aufgaben sind ein ständig laufender Prozess, wofür die Rechtsmittelwerberin, vertreten durch Herrn GM., ständig vor Ort tätig und verantwortlich ist.

Unbestritten ist, dass es sich bei den von Herrn GM. im Auftrag seines Arbeitgebers durchgeführten Arbeiten um die begünstigte Errichtung von Anlagen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG handelt. Nach Doralt, Einkommensteuerkommentar, § 3, Tz. 51 sind EDV-Softwarereprodukte dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen. Dies ist hier unbestrittenmaßen der Fall.

Strittig ist allein, ob die Rechtsmittelwerberin mit den beiden deutschen Firmen einen Werkvertrag, wie die Berufungswerberin behauptet, oder bloß einen Arbeitskräfteüberlassungsvertrag (Meinung des Finanzamtes) abgeschlossen hat. Mit dieser Rechtsfrage hat sich der Oberste Gerichtshof bereits in mehreren Urteilen befasst. So führte er in seinem Urteil vom 3.12.2003, 7 Ob 256/03b aus, dass ein

Dienstnehmerüberlassungsvertrag in Abgrenzung zum Werkvertrag dann vorliegt, wenn nur die Zurverfügungstellung von Dienstnehmern gegen Entgelt, nicht aber ein bestimmter Arbeiterfolg vereinbart ist, während die Instruierung und Überwachung der Dienstnehmer dem obliegt, dem sie überlassen wurden. Der Überlassende hat nur für die durchschnittliche fachliche Qualifikation und Arbeitsbereitschaft der Dienstnehmer einzustehen und sein Entgeltanspruch ist vom Arbeitsergebnis unabhängig. Er haftet – offenkundig unter der Voraussetzung einer durchschnittlichen Qualifikation der überlassenen Arbeitskräfte – nicht für eine mangelnde Qualität der Arbeitsleistung. Auf dieser Linie liegt auch das OGH-Urteil vom 6.4.2005, 9 ObA 80/04m sowie das VwGH-Erk. v. 27.9.2000, 96/14/0126.

Unter Beachtung dieser Rechtsansicht ist klar, dass die Berufungswerberin mit dem jeweiligen deutschen Unternehmen einen Werkvertrag und keinen Arbeitskräfteüberlassungsvertrag abgeschlossen hat. Dies geht nicht nur aus den Rahmenverträgen für Subunternehmer, die die Berufungswerberin zur Gewährleistung und Haftung hinsichtlich der erstellten Leistungen verpflichten, sondern auch aus dem abgeschlossenen "Projekteinzelauftrag für Subunternehmer (Werkvertrag)" hervor. Weiters haben die beiden Auftraggeber in den vorgelegten Schreiben vom 3. und 6. Februar 2004 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Beauftragung nicht in Form einer Personalgestellung durch die Berufungswerberin in Person von Herrn GM. erfolgte, sondern durch die Beauftragung der Einschreiterin als Subunternehmer der deutschen Firmen. Damit bestehen nach den Rahmenverträgen Haftungsansprüche im Zusammenhang mit den von der Einschreiterin erbrachten Leistungen, wofür die Einschreiterin auch tatsächlich in Anspruch genommen und unentgeltlich Fehler beheben musste. Die Berufungswerberin ist ausschließlich fachlich durch gegebenenfalls erteilte Anweisungen der jeweiligen Auftraggeberin gebunden. Auch die übrigen, in der Berufung angeführten Punkte sprechen für einen Werkvertrag. Die Berufungswerberin hat somit als inländischer Betrieb im Rahmen eines Werkvertrages an der Errichtung einer begünstigten Anlage in Deutschland mitgewirkt. Da auch die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG im Prüfungszeitraum gegeben sind, sind die Bezüge des ins Ausland entsendeten Dienstnehmers GM. gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG lohnsteuer- und folglich auch dienstgeberbeitragsfrei zu behandeln. Damit entfällt auch die Abgabenpflicht für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und für die vorgeschriebenen Säumniszuschläge. Die in den angefochtenen Bescheiden vorgeschriebenen Abgaben haben daher zur Gänze zu entfallen.

Bemerkt wird, dass der Unabhängige Finanzsenat dem Rechtsmittel auch dann stattgeben hätte müssen, wenn er die seiner Meinung nach unrichtige Rechtsmeinung des Finanzamtes geteilt hätte, wonach Herr GM. im Rahmen einer Personalgestellung in Deutschland tätig geworden wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erk. vom 10.8.2005, 2002/13/0024 ausgeführt hat, stellt die Steuerbegünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG

jedenfalls dann nicht darauf ab, dass ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine Personalgestellung vorliegt. Auch der Unabhängige Finanzsenat hat bereits im mehreren Berufungsentscheidungen (RV/0174-K/02 v. 24.2.2004 u. RV/1714-L/02 v. 4.11.2004) ausgeführt, dass es nicht darauf ankommt, ob das gestellte Personal an ein inländisches oder an ein ausländisches Unternehmen überlassen wird. Einzige Voraussetzung ist diesbezüglich nur, dass es sich um Arbeitnehmer inländischer Betriebe handelt und die Personalgestellung anlässlich der Errichtung einer Anlage im Ausland erfolgt. Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 27. Oktober 2005