



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA, betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO für die Jahre 2002 und 2003 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wird Folge gegeben. Die angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In einer Beilage zum Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 vom 5. Dezember 2006 wies der Bw. darauf hin, dass der dem Finanzamt (FA) vorliegende aktuelle Lohnzettel nicht korrekt sei, da dieser begünstigte Auslandstätigkeiten gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht ausweise. Es werde daher um Weiterleitung des Antrages bzw. amtswegige

Einleitung zur Korrektur des Lohnzettels für das Jahr 2001 an das zuständige FA des Arbeitgebers A. GmbH gebeten.

Der Bw. sei im Jahr 2001 als Arbeitnehmer der Firma A. tätig gewesen und habe im Rahmen einer Personalgestellung (A. habe den Bw. an ausländische Firmen verliehen) begünstigte Auslandstätigkeiten (Montage von komplexen EDV-Gesamtlösungen) gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erbracht (siehe hierzu beiliegende Jahresliste als Nachweis der Tätigkeiten). Eine genaue Beschreibung der einzelnen EDV-Projekte könne der beiliegenden Projektbeschreibung entnommen werden.

Bis zum Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2005, 2001/13/0226, sei eine Lohnsteuerbefreiung für eine begünstigte Tätigkeit bei Personalgestellung nicht möglich gewesen. Erst nach diesem Erkenntnis eröffne sich auch bei begünstigten Auslandstätigkeiten im Rahmen von Personalgestellungen die Möglichkeit der Lohnsteuerbefreiung.

Nachdem der Arbeitgeber die begünstigte Tätigkeit im Rahmen der Lohnabrechnung nicht berücksichtigt habe bzw. aufgrund des erst im Oktober 2005 ergangenen VwGH-Urteils gar nicht berücksichtigen konnte, werde um Weiterleitung der beiliegenden Unterlagen (Projektbestätigung A., Tagesliste, Dienstvertrag) zur Einleitung einer Lohnzettelkorrektur ersucht.

- Beilage: *Projektbestätigung* der Fa. A., Wien vom 5. Dezember 2005:

*„...bestätigen hiermit, dass Bw., für die im folgenden gelisteten EDV-Projekte im Jahr 2001 im Ausland tätig war:*

Januar 2001 bis August 2001 – Projekt: Installation Globales Einkaufs IT-System,  
Auftraggeber: B. GmbH, Paderborn:

*Komplexe EDV Gesamtlösung (Internet Plattform) für den „globalen Einkauf von direkten und indirekten Gütern“*

*A., als Generalunternehmer, war verantwortlich für die Erstellung der Konzeption und Implementierung der Internet Plattform für den globalen Einkauf. Die Aufgaben umfassten sowohl die Projektleitung als auch die Konfiguration, Programmierung und Test der EDV Gesamtlösung.*

*Die Komplexität des Projekts erforderte dabei die Anwesenheit der Mitarbeiter auf mehreren Standorten in Deutschland, Spanien und der USA.*

September 2001 bis Dezember 2001 – Projekt: Installation Europäische IT Lösung  
Produktion/Vertrieb (Auftraggeber: K. AG, Frankenthal):

*Komplexe EDV Gesamtlösung (SAP Einführung) für die Bereiche Produktion und Vertrieb in den zentralen Standorten der K. AG.*

*A. war beauftragt, die komplexe EDV Gesamtlösung als Generalunternehmer vor Ort gemeinsam mit Mitarbeitern des Kunden K. zu entwerfen (Design), zu implementieren (Programmieren, Testen) und insbesondere an den Standorten Frankenthal und Pegnitz, als auch an französischen Standorten einzuführen (Rollout).“*

Mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2007 stellte der Bw. hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 einen Antrag auf Lohnsteuerrückerstattung gem. § 240 BAO in eventu auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide bzw. in eventu auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO sowie Anregung zur amtswegigen Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit Begründung wie im Antrag hinsichtlich des Jahres 2001 und legte die im Anschluss dargestellten Beilagen vor.

Bis zum Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2005, 2001/13/0226 sei eine Lohnsteuerbefreiung für eine begünstigte Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bei Personalgestellung nicht möglich gewesen. Der Bw. habe daher im Veranlagungsverfahren für die Jahre 2002 und 2003 diese dem Arbeitgeber erst sich nachträglich herausstellende Unrichtigkeit beim Lohnsteuerabzug nicht geltend machen können. Die Korrektur des unrichtigen Lohnsteuerabzugs konnte im Zeitpunkt der Vornahme der Arbeitnehmerveranlagung nicht erfolgen, da die damals herrschende Rechtsauffassung zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG und damit das Einkommensteuergesetz eine Befreiung bei Personalgestellung nicht zuließ. Erst nach oben genanntem Erkenntnis des VwGH vom Oktober 2005 habe sich auch bei begünstigten Tätigkeiten im Rahmen von Personalgestellungen die Möglichkeit der Lohnsteuerbefreiung eröffnet. Nachdem somit im Zuge der Veranlagung keine rechtliche Möglichkeit bestanden habe, die Richtigstellung des Lohnsteuerabzugs zu erwirken, werde nunmehr auf Basis von durch das FA des Arbeitsgebers ausgestellten berichtigten Lohnzetteln eine Rückzahlung gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragt.

Werde dem Antrag gemäß § 240 BAO nicht nachgekommen, werde eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO beantragt. Der Bw. habe im Zeitraum 2002 und 2003 begünstigte Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erbracht, da diese Bestimmung seit dem o. a. Erkenntnis des VwGH auch für Personalgestellung anzuwenden sei. Seitens des Arbeitgebers des Bw. sei die Berechnung der Lohnsteuer unter Außerachtlassung dieser Bestimmung erfolgt und seien die Lohnzettel, welche die Basis für die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 darstellen, somit falsch ausgestellt worden. Aus diesem Grund erweisen sich die Sprüche der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 im Sinne des § 299 BAO als nicht richtig.

In eventu werde die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO beantragt. Wie dargelegt, seien die Lohnzettel dieser Jahre, welche die Basis und somit das „Beweismittel“ für die Arbeitnehmerveranlagung darstellen, nicht richtig ausgestellt worden. Die neu ausgestellten Lohnzettel seien als Beweismittel für die Arbeitnehmerveranlagung unerlässlich und folglich erst mit deren Ausstellung neu hervorgekommen. Obgleich sie an sich schon – zumindest fiktiv – vorhanden gewesen seien,

seien sie dem Bw. erst mit dem o. a. Erkenntnis zugänglich gewesen – sohin liege auch kein grobes Verschulden bzgl. der Nicht-Geltendmachung im abgeschlossenen Verfahren vor. Aufgrund der neuen Lohnzettel sei die Tatsache der Auslandstätigkeit des Bw. neu zu würdigen und damit jedenfalls dazu geeignet zu einer andersartigen Beurteilung der Tätigkeit zu gelangen. Die Kenntnis von den berichtigten Lohnzetteln hätte jedenfalls zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

Sofern keinem der oben gestellten Anträge nachgekommen werden könne, werde angeregt eine Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen einzuleiten.

- Beilagen: Projektbestätigungen der Fa. A. , Wien vom 3. Dezember 2007:

1. „...bestätigen hiermit, dass Bw., für das im folgenden gelistete EDV-Projekt im Jahr 2002 im Ausland tätig war:

Januar 2002 bis Dezember 2002 – Projekt: Installation Globales IT-System (Vertrieb Ersatzteile), Auftraggeber: X. AG, Stuttgart:

*Komplexe EDV Gesamtlösung (SAP, I2, Dview Einführung) für den globalen Vertrieb Ersatzteile mit den Bereichen: Distributionslogistik (Inbound/Outbound), Lager-Logistik, Bestandsplanung und Disposition, Preisgestaltung und Finanzabwicklung für die Pilotstandorte in den USA.*

*A. war beauftragt, die komplexe EDV Gesamtlösung als Generalunternehmer vor Ort gemeinsam mit Mitarbeitern des Kunden X. zu entwerfen (Design), zu implementieren (Programmieren, Testen) und insbesondere an den Standorten ....(USA) (Rollout). "*

2. „...bestätigen hiermit, dass Bw., für das im folgenden gelistete EDV-Projekt im Jahr 2003 im Ausland tätig war:

Januar 2003 bis Oktober 2003 – Projekt: Installation Globales IT-System (Vertrieb Ersatzteile), Auftraggeber: X. AG, Stuttgart:

*Komplexe EDV Gesamtlösung (SAP, I2, Dview Einführung) für den globalen Vertrieb Ersatzteile mit den Bereichen: Distributionslogistik (Inbound/Outbound), Lager-Logistik, Bestandsplanung und Disposition, Preisgestaltung und Finanzabwicklung für die Pilotstandorte in den USA.*

*Accenture war beauftragt, die komplexe EDV Gesamtlösung als Generalunternehmer vor Ort gemeinsam mit Mitarbeitern des Kunden X. zu entwerfen (Design), zu implementieren (Programmieren, Testen) und insbesondere an den Standorten ....(USA) (Rollout).*

November 2003 bis Dezember 2003 – Projekt: Installation Globales IT-System (Vertrieb Ersatzteile), Auftraggeber: H., Schipol (Niederlande):

*Komplexe EDV Gesamtlösung (SAP, I2, Dview Einführung) für den europäischen Vertrieb Ersatzteile mit den Bereichen: Distributionslogistik (Inbound/Outbound), Lager-Logistik, Bestandsplanung und Disposition, Preisgestaltung und Finanzabwicklung für die europäischen Standorte.*

*Accenture war beauftragt, die komplexe EDV Gesamtlösung als Generalunternehmer vor Ort gemeinsam mit Mitarbeitern des Kunden H. sowie der damaligen Muttergesellschaft X. zu*

entwerfen (Design), zu implementieren (Programmieren, Testen) und an den Standorten in Europa insbesondere Niederlande und Deutschland einzuführen (Rollout)."

Am 26. Mai 2005 führte das FA die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 mit folgender Begründung durch:

*„Im Vorhaltsverfahren hat das FA Wien 1/23 bei Ihrem ehemaligen Dienstgeber....zur Beurteilung des Vorliegens einer begünstigten Auslandstätigkeit iSd § 3 (1) Z 10 EStG 1988 um Übermittlung der Auftragsunterlagen sowie um Übermittlung detaillierter Projekt- und Tätigkeitsbeschreibungen gebeten. Mit Antwortschreiben vom 11. 2. 2008 hat die Fa. A. mitgeteilt, dass sich ihre Geschäftstätigkeit auf die Bereiche Beratung, A. Technology Solutions, Outsourcing und Interne Organisation konzentriere. Weiters geht es bei der A. Technology Solutions um die Optimierung von Prozessabläufen, Vereinheitlichung von Systemen in den Unternehmen der Kunden und der Vernetzung dieser Systeme mit jenen der Kunden, Geschäftspartner und Lieferanten. Dabei komme es auch zum Einsatz von verschiedenen Technologien und Anwendungen wie JAVA/J2EE, SAP, Oracle, Seebeyond, Bea Weblogic oder IBM Websphere. Im Bereich Outsourcing wird auf Basis einer Unternehmensanalyse, über die Realisierung der gewünschten strategischen Effekte bis zu operativen Umsetzung und zum Betrieb von kompletten Geschäftsprozessen durch die Dienstnehmer der Fa. A. beraten und unterstützt. Jene Mitarbeiter, die im Rahmen von Auslandsprojekten für die Mandanten der Fa. A. tätig sind, führen vor Ort beim Kunden Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen durch.*

*Festgehalten wird, dass die Fa. A. nicht die Vorlage von Auftrags- und Projektunterlagen verweigert hat, sondern das FA Wien 1/23 (wegen des sich aus der Bereitstellung der Unterlagen ergebenden massiven Zeitaufwands) gebeten hat, anhand einer vorab erteilten Information zu beurteilen, ob überhaupt die Voraussetzungen des § 3 (1) Z 10 EStG 1988 grundsätzlich vorliegen könnten. Nachdem sich aus dem Schreiben sowie den auf telefonische Nachfrage zur Verfügung gestellten Informationen der Fa. A. für das ho. FA ergab, dass es sich bei der von den entsandten Mitarbeitern durchgeföhrten Tätigkeit um Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen gehandelt habe und der Aufenthalt im Ausland daher nicht durch die Installierung einer gemäß § 3 (1) Z 10 EStG 1988 geforderten komplexen EDV-Gesamtsystemlösung initiiert war, sondern die Hauptleistung des zu realisierenden Projektes in der Optimierung von Geschäftsprozessen – somit in der Erbringung einer Managementleistung – lag, sind die Voraussetzungen des § 3 (1) Z 10 EStG 1988 nicht erfüllt.*

*Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 3 (1) Z 10 EStG 1988 ist zunächst, dass die zu beurteilenden Tätigkeiten mit der Errichtung einer Anlage in Zusammenhang stehen. Eine begünstigte Anlage im genannten Sinn liegt sowohl*

bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen, vor. Darunter fallen auch aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlagen. EDV-Software-Produkte für sich allein sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen bzw. aufgrund ihrer Komplexität einer längeren Zeitspanne der Installierung im Ausland bedürfen. Von einer Gesamtsystemlösung im EDV-Bereich wird insbesondere dann auszugehen sein, wenn verschiedene Teilprodukte (selbst entwickelte, aber auch angekaufte Software) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden, während etwa eine laufende Systembetreuung (Wartung und Betreuung von bestehenden Anlagen) nicht begünstigungsfähig wäre.

Entgegen Ihrem Vorbringen vom 5. 12. 2006 wurden Mitarbeiter der Fa. A. nach telefonischer Auskunft der steuerlichen Vertretung der A. nicht an konzernfremde Unternehmen überlassen, sondern erfolgten Personalgestellungen ausschließlich an Konzernunternehmen.

Im konkret zu beurteilenden Fall liegt nach ho. Ansicht die Hauptleistung der abgewickelten Projekte in der Optimierung von Geschäftsprozessen (somit in der Erbringung von Managementberatungsleistungen), wobei es bei der Optimierung von Geschäftsprozessen auch zum Einsatz von EDV-Softwareprodukten bzw. zur Verbesserung bestehender EDV-Systeme kommt. Die im Rahmen der konkret abgewickelten S.-Projekte (Def.) zum Einsatz gelangenden Softwarereprodukte weisen nach ho. Ansicht keinen so hohen Grad an Komplexität auf, dass deren Installierung die ständige Anwesenheit der Mitarbeiter der Fa. A. vor Ort notwendig machen würde. Vielmehr begründet sich die Anwesenheit der Mitarbeiter der Fa. A. vor Ort aus der Erbringung von Managementberatungsleistungen, nämlich – wie dies auch von der Fa. A. bestätigt worden ist – der Analyse und Optimierung von Geschäftsprozessen. Des weiteren lag nach den dem FA Wien 1/23 erteilten Informationen auch keine Personalgestellung an konzernfremde Unternehmen vor.“

Mit gleichem Datum und gleich lautender Begründung wies das FA den Antrag gemäß § 240 BAO auf Rückzahlung von zu Unrecht einbehaltender Lohnsteuer für die Jahre 2002 und 2003 ab.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 sowie den Bescheid über die Abweisung des Rückzahlungsantrags hinsichtlich Lohnsteuer für 2002 und 2003 wurde Berufung erhoben.

In beiden angefochtenen Bescheiden werde jeweils mit derselben Begründung die Rückzahlung auf zu Unrecht einbehaltene Lohnsteuer abgewiesen bzw. verweigert. Der Hauptgrund für die Abweisung bestehe laut den Ausführungen des FA darin, dass es sich bei

der von den entsandten Mitarbeitern durchgeführten Tätigkeit um Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen gehandelt habe und der Aufenthalt im Ausland daher nicht durch die Installierung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG geforderten komplexen EDV-Gesamtlösung begründet gewesen sei.

Die Hauptleistung sei somit in der Optimierung von Geschäftsprozessen und somit in der Erbringung einer Managementberatungsleistung gelegen.

Als Nachtrag zu dieser Berufung werde in den nächsten Tagen ein Schreiben der Firma A. GmbH in M. betreffend des Projekteinsatzes des Bw. für den Kunden X. AG übermittelt. Aus diesem Schreiben gehe eindeutig hervor, dass die für die Firma X. entwickelte IT-Lösung zwar auf der Basis von Softwarestandardsystemen erstellt worden aber insgesamt eine kundenspezifische Lösung für das Automobil-Aftersale-Geschäft von X. gewesen sei. X. hatte zu diesem Zeitpunkt kein derartiges oder ähnliches Softwaresystem, sodass es sich dabei auch nicht um eine Prozessoptimierung handeln konnte. Die Gesamtsystemlösung sei unter Einbeziehung der Basissoftwareprodukte programmiert, koordiniert und insgesamt implementiert worden.

Auch der im nachzureichenden Begleitschreiben angeführte Zeitaufwand für die Produkterstellung zeige, dass rund 10.000 Arbeitsmanntage für den Bereich der Programmierung aufgewendet werden mussten. Das Projekt selbst sei somit laut Auskunft von A. GmbH jedenfalls eine komplexe EDV-Gesamtlösung gewesen, die vor Ort (insbesondere in den USA) installiert werden musste. Der Bw. sei für die Koordinierung, den Einsatz und die Kontrolle der Entwicklungsteams (Programmierungsteams) verantwortlich gewesen und habe in heiklen Bereichen auch selbst Programmierungen vorgenommen.

Zur leichteren Verständlichkeit sei der steuerlichen Vertretung die Rolle des Bw. so erklärt worden, als das der Bw. im übertragenen Sinn wie eine Art Bauleiter bei einer Auslandsmontage in diesem Projekt tätig gewesen sei. Der Bw. habe daher keine Managementberatungsleistungen im Sinne von Optimierung von Geschäftsprozessen erbracht, sondern sei definitiv für die Implementierung und die vor Ort Entwicklung eines sehr komplexen Softwaresystems, welches es in dieser Art in der Automobilindustrie zuvor noch nicht gegeben habe, verantwortlich gewesen.

In der Begründung des FA vom 26. Mai 2008 werde zudem angeführt, dass der Bw. laut Auskunft der A. GmbH nicht an konzernfremde sondern an konzerninterne Unternehmen in Form der Personalgestellung verliehen worden sei. Diese Begründung könne insofern nicht nachvollzogen werden, da auch im VwGH Erkenntnis (2001/13/0226) vom 24. Oktober 2005 als Anlassfall für die Lohnsteuerrückvergütung bei Personalentsendung die dort

gegenständliche Personalgestellung auch zwischen Schwestergesellschaften, somit im Konzernverbund erfolgt sei.

Am 15. Dezember 2008 langte als Ergänzung der Berufung vom 26. November 2008 folgendes Schreiben der Fa. A., München beim FA ein:

*„...hiermit möchten wir Sie über den Projekteinsatz von Bw. für den Zeitraum zwischen dem 1. 1. 2002 und 31. 10. 2003 in Kenntnis setzen. Bw. war in diesem Zeitraum Vollzeit auf dem Projekt „P.“ der A. GmbH für den Kunden X. eingesetzt....*

### I. Projektüberblick

*Das A. Projekt P. hatte das Ziel der weltweiten Optimierung der Aftersales Systeme und Prozesse der X.. Das Projekt hatte einen ersten zeitlichen Projektumfang von 01.01.2002 bis 31.12.2003. In diesem Zeitraum wurde eine Globale IT-Lösung (Template) entwickelt und an den Pilotstandorten in den USA eingeführt.*

*Die zu erstellende IT-Lösung stellte eine kundenspezifische Entwicklung dar, in welcher auf der Basis von Software-Standardsystemen eine kundenspezifische Lösung für das Automobil Aftersales Geschäft von X. entwickelt wurde. Dies wurde vom Kunden angestrebt, da zum damaligen Zeitpunkt keine Softwarelösung für das Aftersales-Geschäft in der Automobilindustrie existierte und somit eine neue IT-Gesamtlösung zu erstellen war. Als Basissysteme für die zu erstellende Gesamtlösung wurden Komponenten folgender Softwareanbieter verwendet:*

- I2: Bestandsplanungssystem (I2, USA)
- DVVIEW: Lagerverwaltungssystem (IBM, USA)
- SAP R/3: Basismodule SD/MM/FI/CO (SAP; Deutschland)

*Die erstellte Systemlösung ist keine Standardlösung sondern vielmehr eine komplexe, kundenspezifische IT-Lösung, die nur bei X. als Gesamtlösung zum Einsatz kommt.*

A. wurde beauftragt:

1. Die Systemgesamtlösung zu gestalten (Blueprint)
2. Die Systemlösung zu programmieren (Programmierung)
3. Die Systemgesamtlösung parallel zur Einführung in lokalen Standorten in den USA auf die jeweiligen Standortbedürfnisse anzupassen (Roll-out)

*Aufgrund der regionalen Gruppierung der Design- und Entwicklungskompetenz von X. sowie der Dringlichkeit zur Einführung einer neuen Softwarelösung in den USA wurden als Projektstandorte Deutschland (...) sowie USA (...) vom Kunden festgelegt.*

*Um die notwendigen täglichen Abstimmungen mit den Experten auf Kundenseite vornehmen zu können, wurden vom Kunden eingefordert, die A. Experten in den aufgeführten Standorten zu stationieren.*

*Im Rahmen der Gesamtlösung wurden folgende Hauptleistungen zur Erstellung der kundenspezifischen IT-Lösung erbracht:*

Aktivität	Anzahl	Aufwand A. (in Arbeitstagen)	Aufwand in %

<i>Prozessdesign und Konfiguration der IT-Basisysteme (Blueprint)</i>	30 Prozesse	<i>Ca. 1000 - 1500</i>	<i>Ca. 10 - 15 %</i>
<i>Kundenspezifische Erweiterung (Design, Build, Test) der IT-Basis-Systeme (Programmierung)</i>	200 IT-System-Erweiterungen	<i>Ca. 10.000</i>	<i>Ca. 70 %</i>
<i>Lokale Umsetzung in den USA inkl. Lokaler Systemanpassungen (Roll-out)</i>	6 Standorte	<i>Ca. 1000 – 1500</i>	<i>Ca. 10 – 15 %</i>

*Um die Entwicklungskomplexität zu managen, wurden folgende Entwicklungsteams aufgestellt:*

1. *IT Infrastruktur und Technische Architektur*
2. *Entwicklungsteam: Forecasting & Planning*
3. *Entwicklungsteam: Inbound Logistics*
4. *Entwicklungsteam: Marketing & Sales*
5. *Entwicklungsteam: Outbound Logistics*
6. *Entwicklungsteam: Warehouse Management*
7. *Entwicklungsteam: Financial Integration*

### *II. Rolle von Bw.*

*Unser damaliger Mitarbeiter.... war als Manager von 1. 1. 2002 bis zum 31. 10. 2003 für die Entwicklung in den Entwicklungsteams Marketing & Sales, Outbound Logistics, Warehouse Management und Financial Integration verantwortlich.*

*In dieser verantwortungsvollen Rolle war er für den Blueprint, die Programmierung und den Roll-out von mehr als 50 % der Gesamt-IT-Lösung verantwortlich.*

*Aufgrund der Vielfältigkeit seiner Verantwortungen war ein ständiger Einsatz ... an den jeweiligen Kundenstandorten unabdingbar und wurde auch vom Kunden gefordert.*

*Zu seinen Kernaufgaben zählte:*

- *Management der global stationierten Entwicklungsteams des Kunden und von A.*
- *Erhebung der Kundenanforderungen vor Ort an den betroffenen Standorten des Kunden, insbesondere in den USA*
- *Eigenständiges Design von komplexen IT-Lösungen in Zusammenarbeit mit Kundenexperten*
- *Unterstützung seiner Teams (A. und Kunde) beim Design und der Programmierung von IT-Lösungen*
- *Qualitätskontrolle für programmierte Erweiterungen in seinem Zuständigkeitsbereich*
- *Management des Gesamtvorhabens in seinem Zuständigkeitsbereich (Qualität, Budget, Zeit etc.)*

### *III. Zusammenfassung*

*Das Projekt P. hatte als Kernaufgabe die Erstellung einer komplexen kundenspezifischen IT-Gesamtlösung für X.. Der wesentliche Teil der von A. beigestellten Leistungen umfasste Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Programmierung/Entwicklung der IT-Lösung.*

*Bw., zu dieser Zeit angestellt am Standort Wien..., wurde für das Projekt P. in Deutschland und den USA aufgrund seiner spezifischen technischen Expertise und seiner Branchenkenntnisse eingesetzt.*

Über Aufforderung des UFS übermittelte der Bw. detaillierte Informationen auch zu den folgenden Projekteinsätzen:

Installation Globales Einkauf IT-System, B., Paderborn, Jänner 2001 bis August 2001;  
 Installation Europäische IT Lösung, K. AG, Frankenthal, September 2001 bis Dezember 2001 sowie Installation Globales IT-System (Vertrieb Ersatzteile) H., Niederlande, Oktober/November 2003 bis Dezember 2003.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw. in den angeführten Zeiträumen für seinen österreichischen Dienstgeber im Rahmen einer Personalgestellung in Deutschland, den USA und den Niederlanden erbrachten Arbeitsleistungen als begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass der Bw. hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 und 2003 einen Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO gestellt hat. Vor Klärung der Frage, ob die in diesen Jahren bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ganz oder teilweise steuerfrei zu behandeln sind, ist die Befugnis des Bw. zur Stellung eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO zu prüfen.

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

---

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und dementsprechend des Unabhängigen Finanzsenates (VwGH 24.1.2007, 2006/13/0171; VwGH 24.9.2003, 99/13/0007; VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214; VwGH 4.6.2003, 2002/13/0237 und 2002/13/0241; UFS 13.1.2012, RV/0172-F/09, 11.4.2011, RV/3717-W/10; UFS 3.10.2008, RV/0792-L/07; UFS 8.3.2007, RV/0477-G/04), ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, wie etwa die Lohnsteuer, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsieht. § 240 Abs. 3 BAO eröffnet dem Arbeitnehmer einen ergänzenden Rechtsschutz zum Zweck der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers. Dieser greift aber dann nicht, wenn gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind. Im Veranlagungsverfahren besteht nämlich keine Bindung an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers (VwGH 4.6.2003, 2002/13/0241). Dies gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung zur Einkommensteuer bereits erfolgt ist oder nicht (VwGH 1.7.2003, 2002/13/0214).

Der Bw. wurde für die Kalenderjahre 2002 und 2003 mit Bescheiden vom 3. Juli 2003 und vom 12. August 2004 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Wie oben dargelegt, kommt zufolge des dem Gesetz zu entnehmenden Vorranges des Veranlagungsverfahrens gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO eine stattgebende Erledigung über einen solchen Antrag auch dann nicht mehr in Betracht, wenn die Veranlagungsverfahren über die vom Antrag betroffenen Zeiträume bereits rechtskräftig abgeschlossen sind. Denn eine im jeweiligen Veranlagungsverfahren geltend zu machende bzw. zu berücksichtigende Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nachträglich im Wege eines (subsidiären) Rechtsbehelfes außerhalb der Rechtsschutzeinrichtungen des 7. Abschnittes der BAO herbeiführen zu wollen, liefe auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft der betreffenden Veranlagungsbescheide hinaus (VwGH 24.01.2007, 2006/13/0171).

Anzumerken ist, dass der Bw. mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2007 neben dem Antrag auf Lohnsteuerrückstättung gemäß § 240 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003 auch Anträge auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sowie auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO gestellt hat und weiters eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO angeregt hat. Diese Anträge sind seitens des FA

noch unerledigt. Hingewiesen wird, dass nach Ansicht des UFS weder die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung noch für eine Wiederaufnahme erfüllt sind. Nach § 302 Abs. 2 lit b BAO ist ein Antrag nach § 299 BAO vor Ablauf eines Jahres ab Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheids einzubringen. Im gegenständlichen Fall ist diese Jahresfrist bei beiden Einkommensteuerbescheiden bereits abgelaufen. Auch ist kein für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorausgesetzter Grund, insbesondere ein Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismittel, erkennbar. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind keine Wiederaufnahmegründe (Tatsachen). Auf die im Berufungsverfahren angeregte Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein subjektives öffentliches Recht (vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0209 und VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0153).

Was die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 betrifft, ist in weiterer Folge zu klären, ob die vom Bw. erbrachten Arbeitsleistungen als begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Während das FA diese Frage auf Grund der Stellungnahmen des Betriebsstättenfinanzamtes verneint, vertritt der Bw. die Auffassung, die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für die Steuerfreiheit der Auslandstätigkeiten normierten Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall erfüllt.

Unstrittig ist zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens, dass der Bw. im Berufungszeitraum als Arbeitnehmer eines inländischen Betriebes Einkünfte für eine jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgehende Auslandstätigkeit bezogen hat.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind von der Einkommensteuer befreit:

*„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 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.“*

Aus dem Wortlaut der Z 10 lit. b folgt, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten, wobei es jeweils auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit ankommt (vgl. VwGH vom 10. 8. 2005, 2002/13/0024), eine erschöpfende ist. Die aufgezählten Tätigkeiten müssen sich auf die Errichtung von Anlagen im Ausland (der bloßen Überwachung im Ausland tätiger Lohnunternehmer eines inländischen Betriebes durch einen dorthin entsandten Arbeitnehmer hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. 9. 1987, 87/14/0110, beispielsweise die Eigenschaft einer „Errichtung von Anlagen im Ausland“ abgesprochen) beziehen, woraus aber nicht zu schließen ist, dass der inländische Arbeitgeber auch „Errichter“ im Sinne der eigentlichen Bauausführung sein muss. Solcherart ist es auch ausreichend, wenn sich der inländische Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten (etwa Montageüberwachung oder auch – nur – Planung) zur Errichtung der Anlage beisteuert. Ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Subunternehmer oder in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt, macht dabei keinen Unterschied (VwGH 24. 10. 2005, 2002/13/0068). Die Mitwirkung ausländischer Unternehmen an der Anlagenerrichtung steht der Steuerbegünstigung ebenfalls nicht entgegen (VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0105).

Im Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0024, hat der VwGH ausgesprochen, dass die angeführte Steuerbegünstigung jedenfalls dann nicht darauf abstellt, dass ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine Personalgestellung vorliegt. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (Rechtslage bis 31. Dezember 2005) war demnach so zu verstehen, dass die Steuerbefreiung im Falle einer Personalgestellung an ausländische Unternehmen unter denselben Voraussetzungen zusteht, wie sie bei einer Personalgestellung an inländische Unternehmen vorliegen müssen.

Grundlegende Voraussetzung für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung ist, dass die zu beurteilenden Tätigkeiten mit der Errichtung einer Anlage in Zusammenhang stehen. Was als Anlage zu werten ist, geht aus dem Gesetz indes nicht hervor. Nach der Literatur liegen begünstigte Anlagen im genannten Sinne sowohl bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen, vor (vgl. *Els* in FJ 1992, 11; *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 51 zu § 3). Darunter fallen auch aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlagen (vgl. *Doralt*, a.a.O.). EDV-Software-Produkte für sich allein sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen (vgl. *Doralt*, a.a.O.) bzw. aufgrund ihrer Komplexität

einer längeren Zeitspanne der Installierung im Ausland bedürfen (vgl. *Els*, a.a.O.). Nach Ansicht des BMF liegt im EDV-Bereich eine sogenannte (begünstigte) Gesamtsystemlösung dann vor, wenn verschiedene Teilprodukte (selbstentwickelte, aber auch angekaufte Software) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden, während etwa eine laufende Systembetreuung (Wartung und Betreuung von bestehenden Anlagen) nicht begünstigungsfähig wäre (Protokoll über die Bundeslohnsteuertagung 2004, Pkt. 1.1.3, AÖF 2005/52; LStR 2002, Rz 57).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. im Streitzeitraum an 2 Projekten mitgewirkt: 1. Installation Globales Einkauf IT-System, B., Paderborn, Jänner 2001 bis August 2001; 2. Installation Europäische IT Lösung, K. AG, Frankenthal, September 2001 bis Dezember 2001.

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, hatten die einzelnen Projekte die Erstellung von maßgeschneiderten, kundenspezifischen IT-Lösungen für verschiedene Geschäftsbereiche (Einkauf, Verkauf, Vertrieb, Service usw.) bzw. für eine (globale) Vernetzung dieser Geschäftsbereiche zum Inhalt. Der wesentliche Teil der vom Dienstgeber des Bw. beigestellten Leistungen hat die Konzeption, die Programmierung und die Implementierung der kundenspezifischen IT-Lösungen umfasst. Bei Projekt 1 wurde beim Kunden B. AG die Implementierung einer internetbasierten, globalen Einkaufsplattform für die Konzernsparten Stahl und Automotive vorgenommen und war es erforderlich, mehrere Einzel-IT-Lösungen über Zusatzprogrammierung zu erweitern und zu einer neuen kundenspezifischen Gesamtlösung zusammenzufügen. Das Gesamtprojekt hat im Jahr 2000 begonnen und 2002 geendet, im Projekt- und Rollout Team sind über 50 Projektmitarbeiter aus Europa und den USA beteiligt gewesen. Der wesentliche Teil der vom Dienstgeber des Bw. beigestellten Leistungen hat Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Konzeption, der Programmierung und der Implementierung der kundenspezifischen IT-Lösung umfasst. Im Fall des Projektes 2 war das Ziel die Neueinführung einer maßgeschneiderten IT-Lösung für den gesamten europäischen Vertrieb und für alle europäischen Produktionswerke der K. AG. Das Projekt hat im Jahr 1999 begonnen und ging weit über das Jahr 2001 hinaus, der Projektaufwand für Programmierung und Konfiguration des IT-Systems mehrere tausend Personentage betragen. Zu den Kernaufgaben des Bw. zählte die Definition der technischen IT-Systemarchitektur, die Definition von möglichen IT-Migrations-Szenarien für mehrere europäische Tochtergesellschaften und die Unterstützung bei der technischen IT-Systemeinführung.

Wie aus den vorgelegten Unterlagen weiters hervorgeht, haben sich sämtliche Projekte über mehrere Monate bzw. sogar Jahre erstreckt und war es aufgrund der vorzunehmenden täglichen Abstimmungen mit den Experten auf Kundenseite erforderlich und von den Kunden

---

auch gefordert, die Experten der A. in den aufgeführten Standorten in Deutschland zu stationieren.

Die detaillierten Ausführungen zu den einzelnen Projekten lassen jedenfalls nicht den vom FA gezogenen Schluss zu, dass der Bw. sich lediglich mit „Prozesserhebungen und Prozessoptimierungen“ beschäftigt habe und die im Einzelnen zum Einsatz gelangenden Softwareprodukte lediglich einen „geringen Grad an Komplexität“ aufgewiesen hätten. Dagegen spricht auch die – seitens des FA nicht angezweifelte – ständige Anwesenheit des Bw. im Ausland. Der Arbeitgeber des Bw. wäre wohl kaum bereit gewesen, diesen für Monate für diese Projekte im Ausland abzustellen, wenn lediglich bloße Standard-Applikation, die auch aus dem Inland hätten erfolgen können, notwendig gewesen wären. Allein aufgrund der Dauer der verschiedenen Projekte, kann man nicht davon ausgehen, dass es sich dabei um eine bloße Standard-Applikation gehandelt hat. Jedenfalls kann angesichts der ausführlichen Darstellung der einzelnen Projekte nicht geschlossen werden, dass die Firma A. bzw. der Bw. als deren Erfüllungsgehilfe lediglich Managementberatungsleistungen (mit den dabei üblichen Beratungsthemen Strategie, Organisation, Führung, Marketing usw.) erbracht habe.

Nach der oben wiedergegebenen Auffassung von Doralt und Els können (bloße) EDV-Software-Produkte für sich allein gesehen schon als (grundsätzlich die Begünstigung vermittelnde) Anlagen gewertet werden, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen bzw. eine solche Installierung längere Zeit in Anspruch nimmt. Da sich die gegenständlichen Projekte, an denen der Bw. – überwiegend leitend – beteiligt war, über mehrere Monate bzw. Jahre erstreckt haben und daran neben dem Bw. noch bis zu 50 weitere Projekt-Mitarbeiter aus den verschiedensten Bereichen teilgenommen haben, ist davon auszugehen, dass die dabei jeweils entwickelten und implementierten IT-Lösungen als Anlagen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzusehen sind.

Die Einkünfte des Bw. aus seiner in Verbindung mit den gegenständlichen Projekten stehenden Auslandstätigkeit im Jahr 2001 sind daher gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung steuerfrei.

Wien, am 11. März 2013