

GZ. RV/1364-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch Dkfm. Helmuth Saller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 26. Juni 2001, betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1996 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988	1996 - 2000	entfällt	entfällt
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	1996 - 2000	8.985,--	652,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1996 - 2000	898,--	65,26

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.1.1996 bis 31.12.2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan ua. fest, dass gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nur Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen würden, von der Einkommensteuer befreit seien. Da die Tätigkeiten der Dienstnehmer S. und T. nicht einem begünstigten Vorhaben zugeordnet hätten werden können, sei die Lohnsteuer für die begünstigt abgerechneten Bezüge nachzuversteuern gewesen. Der Prüfer errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Lohnsteuer von S 206.540,-- sowie eine entsprechende Nachforderung an DB und DZ.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 26. Juni 2001 S 206.540,-- (€ 15.009,85) an Lohnsteuer, insgesamt S 51.060,-- (€ 3.710,67) an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 5.386,-- (€ 391,42) an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde durch den bevollmächtigten Vertreter fristgerecht berufen. Begünstigte Auslandstätigkeiten im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG seien die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmen sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich all diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen würden. Die Berufungswerberin sei ein inländisches Unternehmen. Die Tätigkeiten der Arbeitnehmer hätten in Polen stattgefunden und in der Planung und Bauleitung eines Wohnhausprojektes in Warschau bestanden. Der ununterbrochene Zeitraum von einem Monat sei überschritten worden. Nach Beendigung der Planungstätigkeit habe sich herausgestellt, dass es ökonomischer sei, für den Bau ein polnisches Unternehmen heranzuziehen. Laut Doralt seien die im Gesetz angeführten Auslandstätigkeiten (die Aufzählung im Gesetz sei taxativ) immer begünstigt, soweit sich all diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen würden. In den Lohnsteuerrichtlinien 1999 sei mit keinem Satz erwähnt, dass die Auslandstätigkeit nur dann begünstigt sei, wenn das bauausführende Unternehmen ein nicht in Polen ansässiges sei.

Lohnsteuerfreie Einnahmen nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG seien auch vom DB und DZ ausgenommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2001 wies das Finanzamt die Berufung ab. Im Prüfungszeitraum habe die Rechtsmittelwerberin ausschließlich Planungsarbeiten und Bauüberwachungstätigkeiten für Wohnanlagen in Polen durch ihre einzigen zwei Dienstnehmer S. und T. durchgeführt. Die Errichtung der Wohnanlagen selbst sei zur Gänze durch polnische Firmen erfolgt. Grundsätzlich würden Planungs- und Projektierungsarbeiten sowie die Bauüberwachung, wenn sie mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang stünden und die Dauer dieser Arbeiten jeweils über den Zeitraum von einem Monat hinausgingen, unter die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG fallen. Voraussetzung sei allerdings, dass der Arbeitgeber die Errichtung einer unter diese gesetzliche Bestimmung fallenden Anlage durchführe. Da durch die Berufungswerberin nur die Planung und Bauüberwachung, die Bauausführung jedoch durch eine polnische Baufirma erfolgt sei, würden keine begünstigten Auslandstätigkeiten vorliegen. Die Rechtsmittelwerberin habe nach der Aktenlage nie etwas mit der Errichtung zu tun gehabt, sondern nur Erlöse für die Planung und Bauüberwachung lukriert.

In dem fristgerecht gestellten Vorlageantrag, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte der bevollmächtigte Vertreter aus, dass die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Errichtung der Anlage durchführe, weder aus dem Gesetz, noch aus den Lohnsteuerrichtlinien 1992 zu entnehmen sei. Die Dienstnehmer S. und T. hätten nicht nur Bauüberwachungstätigkeiten durchzuführen gehabt, sondern seien mit der gesamten Bauleitung beauftragt gewesen. Dies bedeute, dass während der Bauphasen noch sämtliche Detailplanungen durchgeführt hätten werden müssen. Darüber hinaus seien auch Polierpläne zu erstellen gewesen. Diese Arbeiten hätten kontinuierlich bis zur Fertigstellung des Bauvorhabens andauern müssen. Als Beispiel dafür seien die immer wiederkehrenden Planungsänderungen während der Verkaufsphase, also Sonderwunschbehandlungen wie Änderung der Raumauflteilungen, Sanitär- und Elektroinstallationen, Oberflächenbehandlungen wie Fliesen, Marmor, Türen und Malerfarben anzuführen.

In Beantwortung eines Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates teilte der bevollmächtigte Vertreter mit Eingabe vom 26.2.2004 mit, dass sich das Rechtsmittel nur gegen die Vorschreibung von Lohnsteuer, DB und DZ des Jahres 1996 richtet und nicht auch gegen die Vorschreibungen für die Kalenderjahre 1997 bis 2000.

Mit ergänzendem Schreiben vom 17.3.2004 definierte der bevollmächtigte Vertreter die Tätigkeit der Bauleitung, die in Polen durchgeführt wurde, wie folgt: Überwachen der Ausführung des Werkes auf Übereinstimmung mit den Baubewilligungen, den Ausführungsplänen und den Leistungsbeschreibungen nach den anerkannten Regeln der Technik. Einschlägiges Überwachen des Zeitplanes, Prüfen der Bautagesberichte, gemeinsames Aufmaß mit den ausführenden Unternehmern. Abnahme der Leistungen und Mitwirkung anderer an der Planung und Überwachung fachlich Beteiligter, Feststellung von Mängeln, Rechnungsprüfungen, Kostenzusammenstellung, Antrag auf behördliche Abnahme und Teilnahme daran, Übergabe des Werkes, Zusammenstellen und Übergeben der erforderlichen Unterlagen, Auflisten der Gewährleistungsfristen.

Seitens des Finanzamtes wurden gegen den vom unabhängigen Finanzsenat erhobenen Sachverhalt keine Einwände vorgebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich, ob bei den Dienstnehmern S. und T., so weit sie im Kalenderjahr 1996 in Polen tätig waren, die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gegeben sind.

Nach der genannten Bestimmung sind 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, steuerfrei.

- 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.

Gemäß § 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967 gehören die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.

Wie aus der Begründung der Berufungvorentscheidung ersichtlich ist, nahm das Finanzamt allein deshalb keine begünstigte Auslandstätigkeit bei den beiden Arbeitnehmern an, weil nur

die Planung und Bauüberwachung, nicht jedoch die Bauausführung durch die Berufungswerberin erfolgte.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 3 Abs. 1 Z 10 - Begünstigte Auslandstätigkeit, Tz. 17.1 folgt aus dem Wortlaut der Z 10 lit. b, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandsvorhaben aaO eine erschöpfende ist. Dem Sinn der Vorschrift, die eine weite Auslegung fordert, um der Absicht des Gesetzgebers zu folgen, entspricht auch die jüngere Verwaltungspraxis, die sich in den RZ 45 bis 48 der LStR 1992 (nunmehr RZ 56 bis 61 LStR 2002) spiegelt. Abgesehen davon, dass zum begünstigten Arbeitnehmerkreis nunmehr auch Personen zählen, die an der Verwirklichung des Vorhabens bloß mittelbar als Hilfspersonal mitwirken, enthalten die LStR aaO eine Reihe von Beispielen, die von der Planung bis zur Arbeitskräftebeschaffung reichen. Insbesondere wird bei ausländischen Bauvorhaben nun nicht mehr gefordert, dass das zu errichtende Bauwerk über dessen Auftrag für einen Dritten errichtet werden muss. 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, uE zu Recht die Eigenschaft einer "Errichtung von Anlagen im Ausland" abgesprochen.

Doralt führt im Einkommensteuergesetz Kommentar unter § 3 Tz. 51 aus, dass die Errichtung einer Anlage auch dann vorliegt, wenn der Auftrag an das inländische Unternehmen die Bauleitung (Planung, Konstruktion und Engineering) umfasst, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt. Nicht als Errichtung gilt eine ausschließliche Planung oder eine reine Beratungstätigkeit (LStR 2002, Rz 56).

Auf dieser Linie bewegen sich auch die Ausführungen im Praxisleitfaden zum internationalen Personaleinsatz, Herausgeber A. Shubshizky, auf Seite 123. Danach zählen zu den begünstigten Tätigkeiten iZm Bauausführungen im Ausland: ein Auftrag an ein inländisches Unternehmen über die Bauleitung (Planung, Konstruktion und Engineering), mag auch die unmittelbare Bauausführung durch ein ausländisches Bauunternehmen erfolgen.

Im vorliegenden Fall war die Berufungswerberin mit der gesamten Bauleitung des Projektes, dem Neubau von Wohnungen in Polen, nicht hingegen mit der Bauausführung beauftragt. Aufgabe der dorthin entsandten Arbeitnehmer S. und T. war es, während der Bauphase noch sämtliche Detailplanungen durchzuführen und darüber hinaus auch die Polierpläne zu erstellen. Zu ihren Aufgaben gehörte insbesondere das Überwachen der Ausführungen des Werkes auf Übereinstimmung mit den Baubewilligungen, den Ausführungsplänen und den Leistungsbeschreibungen nach den anerkannten Regeln der Technik und dem einschlägigen

Überwachen des Zeitplanes, Prüfen der Bautagesberichte, gemeinsames Aufmaß mit den ausführenden Unternehmern, Abnahme der Leistungen und Mitwirkung anderer an der Planung und Überwachung fachlich Beteigter, Feststellung von Mängeln, Rechnungsprüfungen, Kostenzusammenstellung, Antrag auf behördliche Abnahme und Teilnahme daran, Übergabe des Werkes, Zusammenstellen und Übergeben der erforderlichen Unterlagen, Auflisten der Gewährleistungsfristen.

Aus dieser Tätigkeitsbeschreibung ergibt sich, dass die beiden Dienstnehmer im Kalenderjahr 1996 nicht bloß ausschließlich Planungsarbeiten in Polen durchführten, sondern auch mit der Bauleitung des Projektes betraut waren. Dass die unmittelbare Bauausführung durch ein ausländisches Unternehmen erfolgte, ist nicht mehr schädlich. Somit liegen bei den Arbeitnehmern S. und T. während ihres mehrmonatigen Aufenthaltes in Polen im Kalenderjahr 1996 die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor, weshalb die diesbezüglich vorgeschriebene Lohnsteuer in Höhe von S 206.540,-- (€ 15.009,85) zu entfallen hat.

Was den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen betrifft, verbleiben die Nachforderungen für die Kalenderjahre 1997 (S 2.520,--), 1998 (S 2.520,--), 1999 (S 2.520,--) und 2000 (S 1.425,--), was einen Betrag von S 8.985,-- (€ 652,97) ergibt. Die dem Kalenderjahr 1997 zugerechnete Entrichtung von S 3.300,-- an DB hängt mit dem Kalenderjahr 1996 zusammen und macht zusammen mit den Entrichtungen 1996 von S 1.275,-- an DB den Betrag aus, der auf die (infolge eines eineinhalb Monate dauernden Inlandsaufenthaltes des Arbeitnehmers S.) nicht begünstigte Lohnsumme von S 101.666,-- (S 101.666,-- x 4,5 % = S 4.575,--) entfällt.

Bezüglich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ergibt sich für 1996 ein Betrag von S 488,-- (S 101.666,-- x 0,48 %), abzüglich der Entrichtungen von S 150,-- und S 389,--, zuzüglich der Nachforderungen von je S 269,-- für die Kalenderjahre 1997 bis 1999 und des Betrages von S 142,-- für das Kalenderjahr 2000. Insgesamt beträgt die verbleibende Nachforderung S 898,-- (€ 65,26).

Der Berufung war Erfolg beschieden.

Linz, 23. April 2004