



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Dr. Messing Wirtschaftstreuhand - Steuerberatungsgesellschaft mbH, vom 10. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 4. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2003: 13.269,41 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2003 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -4.772,42 €

Entscheidungsgründe

Am 9. September 2004 stellte der Abgabepflichtige beim Finanzamt I gemäß § 240 Abs. 3 BAO den Antrag auf Rückerstattung zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer, da vom Dienstgeber für eine nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begünstigte Auslandstätigkeit irrtümlich Lohnsteuer abgeführt worden sei. Er sei vom 10. Juni 2003 bis 15. Oktober 2003 durchgehend auf der Auslandsbaustelle M/Bayern tätig gewesen. Für diesen Zeitraum sei lt. beigelegter Firmenbestätigung Lohnsteuer von insgesamt 4.432,11 € zu Unrecht eingehoben worden. Er ersuchte um Erstattung dieses Betrages und amtliche Korrektur des abgespeicherten Lohnzettels.

Am 3. Mai 2005 reichte der Abgabepflichtige beim Finanzamt I eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 ein. Da der Antrag vom 9. September 2004 vom Finanzamt I bis dato nicht erledigt worden sei, werde ersucht, diesen im Rahmen der nunmehrigen Veranlagung zu berücksichtigen. Für die begünstigte Auslandstätigkeit sei vom Dienstgeber infolge Unkenntnis der Lohnverrechnerin Lohnsteuer einbehalten worden. Eine Bestätigung des Dienstgebers über die Verwendung sowie die auf diese Tätigkeit entfallenden Beträge wurde der Einkommensteuererklärung beigelegt. Demnach sei die begünstigte Auslandstätigkeit wie folgt anzusetzen: Bruttobezüge von 20.543,16 € abzüglich Sozialversicherungsbeiträge von 2.920,13 € ergäben begünstigte (steuerfreie) Auslandsbezüge von 17.623,03 €. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden demgemäß in der Steuererklärung mit 13.461,41 € (statt 31.084,44 € lt. KZ 245 des vom Dienstgeber übermittelten Lohnzettels) erfasst. Der genannten Bestätigung des Dienstgebers vom 3. März 2004 über die Verwendung des Abgabepflichtigen ist Folgendes zu entnehmen:

„Wir bestätigen hiermit, dass Herr X vom 10. Juni 2003 bis einschließlich 15. Oktober 2003 durchgehend mit der Leitung des Baustellenlabors für die Baustelle Sanierung Kanal in M/Bayern tätig war. Die durchgeführten Prüftätigkeiten erforderten über diesen Zeitraum eine Arbeitsplatzverlegung, Standort M.“

Auf der Grundlage einer eingeholten Stellungnahme des Betriebsfinanzamtes des Dienstgebers des Abgabepflichtigen erließ das Finanzamt I am 4. Juli 2005 einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003, mit dem eine begünstigte Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht anerkannt wurde. Im Sinne des Lohnsteuer-Protokolls 2004 zu Rz 56 ff der LStR 2002 sei eine Tätigkeit dann nicht unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu subsumieren, wenn im Wesentlichen nur eine Personalgestellung ohne abgrenzbares Teilprojekt vorliege. Lt. Überprüfung des Finanzamtes W handle es sich im gegenständlichen Fall um eine Personalgestellung an einen ausländischen Arbeitgeber (ARGE Sanierung Kanal, P/A/M, D-12345 M, E-Straße). Eine Rückerstattung zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer könne daher nicht erfolgen.

Gegen diesen Bescheid erhab der Abgabepflichtige am 10. Juni 2005 fristgerecht Berufung. Die Sachverhaltsfeststellung sei insofern falsch, als nicht eine Personalgestellung erfolgt sei, sondern die V-GmbH (der Dienstgeber des Abgabepflichtigen) mit der Prüfung einzelner Betonmischungen vor Ort beauftragt gewesen sei. Der Abgabepflichtige sei zwar (naturgemäß) in den Arbeitsablauf vor Ort soweit eingebunden gewesen, dass auf den von der Bauleitung vorgegebenen Ablauf Bedacht zu nehmen gewesen sei. Keinesfalls habe es sich aber um eine „*Personalgestellung*“ gehandelt. Das abgrenzbare Teilprojekt sei eindeutig die technische Überwachung der Betonzusammensetzung gewesen. Seitens der V-GmbH sei

auch diese verrechnet worden, und nicht zB. irgendwelche Personalkosten im Rahmen einer Personalgestellung.

Darüber hinaus sei jedoch auch darauf hinzuweisen, dass die hier vorgenommene Differenzierung dem Gesetz fremd sei: In § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 komme es lediglich darauf an, dass ein inländischer Arbeitnehmer von einem inländischen Arbeitgeber für eine begünstigte Auslandstätigkeit Entgelt beziehe; wie diese zwischen den Firmen abgerechnet werde, sei hingegen unerheblich. Auch sei zB. sogar die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmen explizit erwähnt. Warum (selbst bei Zugrundelegen der Sachverhaltsannahme der Abgabenbehörde) eine solche Personalgestellung nur im Rahmen eines abgrenzbaren Teilprojektes begünstigt sein sollte, sei unklar. Sinn der Gesetzesbestimmung könne lediglich sein, inländischen Arbeitnehmern einen Anreiz zur Vornahme von Auslandstätigkeiten zu geben und dadurch die Wettbewerbsfähigkeit österreichischer Unternehmen ohne höhere Kostenbelastung zu stärken. Mit dieser Zielsetzung sei eine stark einschränkende Interpretation wohl nicht vereinbar und wäre im Übrigen unsachlich (Verstoß gegen Art. 18 B-VG).

Sämtliche anderen beim Projekt mitarbeitenden Personen mit österreichischen Dienstgebern seien von diesen hinsichtlich der Tätigkeit lohnsteuerfrei gestellt worden. Es wäre verwunderlich, wenn die sich inhaltlich kaum unterscheidende Tätigkeit etwa des Bauleiters der A begünstigt sein sollte, die des Vertreters der V-GmbH aber nicht. Es werde daher beantragt, im Sinne der eingereichten Steuererklärung festzustellen, dass Lohnsteuer für diese Tätigkeit zu Unrecht einbehalten worden sei, und diese zurückzuerstatten.

In Ergänzung der Berufung verwies der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 5. Jänner 2006 auf das der Änderung des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 durch das AbgÄG 2005 vorausgehende Erkenntnis des VwGH vom 10. August 2005, Zl. 2002/13/0024, in dem die Anwendung der Befreiungsbestimmung für jedes inländische Gestellungsunternehmen bejaht worden sei. Es werde daher ersucht, aufgrund der nunmehr geklärten Rechtslage die Rückerstattung der Lohnsteuer vorzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2006 wurde die Berufung vom Finanzamt I als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 seien begünstigte Auslandstätigkeiten 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. Unter Bauausführung im weitesten Sinn seien alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stünden. Dies sei auch dann der

Fall, wenn der Auftragnehmer (Generalunternehmer) sich zur Erfüllung des Vertrages eines inländischen Unternehmers (Subunternehmers) bediene. Werde von einem inländischen Subunternehmer für einen Generalunternehmer ein Teil des Gesamtprojektes ausgeführt und stelle dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlage dar, stehe die Begünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu.

Im Streitfall sei der Abgabepflichtige mit der Leitung des Baustellenlabors für die Baustelle „Sanierung Kanal in M/Bayern“ betraut gewesen. Dabei handle es sich nicht um eine Errichtung eines Bauwerks, sondern vielmehr um die Sanierung eines Kanals. Es liege daher keine begünstigte Tätigkeit im Sinne der zitierten Bestimmung vor. Da Tätigkeiten, wie sie vom Einschreiter durchgeführt worden seien, nur dann begünstigt sein könnten, wenn von einer „begünstigten Errichtung von Anlagen“ ausgegangen werden könne, dieses Kriterium aber im Streitfall nicht gegeben sei, liege eine steuerfreie Auslandstätigkeit nicht vor.

Am 16. Juni 2006 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei im Wesentlichen die Auffassung vertreten worden, dass es sich bei der sachverhaltsgegenständlichen Tätigkeit nicht um eine begünstigungsfähige handle; dies mit dem Hinweis darauf, dass (lediglich) die „Sanierung eines Kanals“ erfolgt wäre. Die vorgenommene Gesetzesauslegung erfasse jedoch den Sinn der Bestimmung, Auslandstätigkeiten österreichischer Firmen zu begünstigen, wenn es sich um länger dauernde Bauvorhaben handle, nicht und würde eine sachlich nicht vertretbare Ungleichbehandlung nach sich ziehen, was im Ergebnis einer Gleichheitswidrigkeit der Gesetzesbestimmung entspräche. Nachdem Gesetze aber bei Regelungslücken verfassungskonform zu interpretieren seien, sei diese Interpretation einfach falsch.

Im Übrigen erfülle die Generalsanierung eines ausgedehnten Tiefbauobjektes wie des sachverhaltsgegenständlichen Kanals, bei der selbstverständlich auch Erweiterungen der bestehenden Anlage vorgenommen und bei der einzelne Teile völlig neu konzipiert worden seien, im Hinblick auf die zu untersuchende Teiltätigkeit der V-GmbH selbstverständlich (auch) den Begriff „Bauausführung“. Die der Entscheidung zugrunde gelegte Rechtsansicht sei daher unzutreffend.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, von der Einkommensteuer befreit, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den

Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Inländische Betriebe sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern. Begünstigte Auslandstätigkeiten sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung 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. Einkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Arbeitnehmers zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 3 EStG 1988).

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entspricht (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 621 BlgNR XVII. GP) inhaltlich § 3 Z 14a EStG 1972. § 3 Z 14a EStG 1972 wurde eingefügt durch das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP, führen dazu aus:

"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaus im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern (zB. der Bundesrepublik Deutschland) für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig aus. Die vorliegende Novelle sieht daher eine Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang steht."

Durch die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 werden somit - was in der Formulierung des § 3 Z 14a EStG 1972 allerdings klarer zum Ausdruck kam - Einkünfte steuerfrei gestellt, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben des Arbeitgebers (ua. die Bauausführung, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmen, die Beratung) im Zusammenhang steht und ihre Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Der Berufungswerber (Bw.) war im Streitjahr als Angestellter der V-GmbH (nunmehriger Firmenwortlaut lt. Firmenbucheintragung vom 16. Mai 2006: P-GmbH) tätig. Dieses Unternehmen hat seinen Sitz in S, seine Hauptgeschäftsbereiche sind die Baumesstechnik und Vermessung, die Geologie/Geotechnik, die Geophysik und die Materialtechnologie. Es steht unbestritten fest, dass der Bw. vom 10. Juni 2003 bis einschließlich 15. Oktober 2003 durchgehend mit der Leitung des Baustellenlabors für die Baustelle „Sanierung Kanal“ in

M/Bayern tätig war. Die durchgeführten Prüftätigkeiten erforderten über diesen Zeitraum eine Arbeitsplatzverlegung ins Ausland (vgl. die Bestätigung der V-GmbH vom 3. März 2004).

Das Finanzamt vermeint, dass eine begünstigte Auslandstätigkeit nicht vorliege, weil sich alle in § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 genannten Tätigkeiten auf die „*Errichtung von Anlagen im Ausland*“ beziehen müssten. In der Sanierung eines Kanals könne keine „*Errichtung von Anlagen*“ erblickt werden. Aufgrund eines Auskunftsersuchens des Unabhängigen Finanzsenates teilte die P-GmbH (der inländische Arbeitgeber des Bw.) gemäß § 143 BAO mit, um welches Bauvorhaben es sich bei der Baustelle "Sanierung Kanal" konkret handelte. Das Projekt wurde dabei mit Schreiben vom 27. März 2007 wie folgt beschrieben:

"Der Kanal zwischen T und M wurde zwischen 1912 und 1922 gebaut. Aufgrund von Verschleißerscheinungen der Betonauskleidung und der damit drohenden Gefahr einer verringerten Standsicherheit der Böschungsdämme zufolge von Durchfurchung des Dammkörpers wurde auf die gesamte Bauwerkslänge von 20 km eine komplette, neue Betondecke aufbetoniert. Ziel dieser Gesamtbaumaßnahme war neben der weiteren Gewährleistung der Betriebssicherheit die Minderung des Strömungswiderstandes im Kanal, die Erneuerung der Abdichtung, die Sanierung der 19 Brücken, sowie die Erstellung eines Restwasserkraftwerks im Einlaufbereich. Mit der Verringerung der hydraulischen Reibung und dem Bau des Restwasserkraftwerkes konnte damit eine zusätzliche Energiegewinnung erreicht werden. Es handelt sich somit um eine Errichtung/Erweiterung."

Das Projekt ging nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weit über den Umfang hinaus, der üblicherweise mit laufenden Wartungsarbeiten und Reparaturtätigkeiten an bereits bestehenden Anlagen verbunden ist. Abgesehen davon, dass ein neues Restwasserkraftwerk im Einlaufbereich errichtet wurde, war das Bauvorhaben "Sanierung Kanal" vor allem durch die Aufbetonierung einer komplett neuen Betondecke gekennzeichnet. Bei diesen (auch in zeitlicher Hinsicht) umfangreichen und aufwändigen Arbeiten handelte es sich keineswegs um bloß regelmäßig notwendige Ausbesserungen an einem bestehenden Wirtschaftsgut. Es wurde damit vielmehr der bereits in den Jahren 1912 bis 1922 gebaute Kanal auf einer Länge von 20 km über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert. Eine Verbesserung eines vorhandenen Vermögensgegenstandes über seinen ursprünglichen Zustand hinaus liegt nämlich vor, wenn durch Maßnahmen die Kapazität quantitativ oder qualitativ verbessert, die Nutzungsdauer verlängert oder die Leistungserstellung rationalisiert wird. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, ob durch derartige Maßnahmen das Nutzungspotenzial des Wirtschaftsgutes erhöht wird.

Das war beim Bauvorhaben "Sanierung Kanal" ohne Zweifel gegeben. Insbesondere das hohe Alter des bestehenden Kanals und die damit verbundenen Verschleißerscheinungen der Betonauskleidung machten die Errichtung einer neuen Betondecke erforderlich. Damit wurde nicht nur die Betriebssicherheit für die Zukunft gewährleistet, sondern – neben anderen Zielvorgaben - gerade auch eine Minderung des Strömungswiderstandes im Kanal (eine

Verringerung der hydraulischen Reibung) erreicht. In Zusammenhalt mit dem Bau des Restwasserkraftwerkes konnte damit eine zusätzliche Energiegewinnung herbeigeführt werden, was auch von der P-GmbH in ihrem Schreiben vom 27. März 2007 bestätigt wurde. Im Sinne der hier maßgeblichen Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 ist für die weitere Betrachtung von einer Anlagenerrichtung im Ausland auszugehen.

Aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 folgt, dass die Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten, wobei es jeweils auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit ankommt (vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0024), eine erschöpfende ist. Die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung, Wartung von Anlagen, Planung, Beratung und Schulung sind dann begünstigt, wenn ein inländisches Unternehmen diese Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland ausführt und zu diesem Zweck eigene Arbeitnehmer im Ausland einsetzt (vgl. auch VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Der inländische Arbeitgeber muss nicht gleichzeitig Errichter der ausländischen Anlage sein; diese Errichtung kann auch durch ein ausländisches Unternehmen erfolgen. Die nach dem Gesetzeszweck gebotene Auslegung der Steuerbegünstigung legt es nahe, auch jene Fälle der Auslandsentsendung von Arbeitnehmern miteinzubeziehen, in denen sich der inländische Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz aufgezählten Tätigkeiten zur Errichtung der Anlage beisteuert (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068; VwGH 3.11.2005, 2004/15/0124). Ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt, kann vor dem Hintergrund des aufgezeigten Gesetzeszweckes keinen Unterschied machen. Wie der Verwaltungsgerichtshof überdies bereits im Erkenntnis vom 17. November 2004, 2000/14/0105, ausgesprochen hat, steht die Mitwirkung ausländischer Unternehmen an der Anlagenerrichtung der Steuerbegünstigung nicht entgegen.

Unter Bauausführung im weitesten Sinne sind alle Maßnahmen zu verstehen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbauten) im Zusammenhang stehen. Dies ist auch dann der Fall, wenn der Auftragnehmer (Generalunternehmer) sich zur Erfüllung des Vertrages eines inländischen Unternehmers (Subunternehmers) bedient. Mit dem vorhin beschriebenen Bauvorhaben "*Sanierung Kanal*" wurde die ARGE Sanierung Kanal, P/A/M, D-12345 M, E-Straße, beauftragt. Diese erteilte der V-GmbH, somit dem inländischen Arbeitgeber des Bw., den Auftrag für die Betonüberwachung im Zusammenhang mit der Aufbetonierung der komplett neuen Betondecke. Der Auftragerteilung vom 28. Mai 2003 und den Rechnungen vom 2. September 2003 und 10. November 2003 zufolge beinhaltete dieser

Subunternehmerauftrag folgende von der V-GmbH zu erbringende Leistungen: Aufbau, Einrichtung und Abbau der Laboreinrichtung; Vermietung der Laboreinrichtung; Beistellung des Laborleiters.

Mit Schreiben vom 27. März 2007 teilte die P-GmbH dem Unabhängigen Finanzsenat mit, welche Tätigkeiten von der (vormaligen) V-GmbH im Zusammenhang mit der Baustelle "Sanierung Kanal" konkret durchgeführt wurden:

"Im Vorfeld wurde durch die V-GmbH eine Prüfung der Eignung der Betonausgangsstoffe für die Herstellung spezieller Betonsorten durchgeführt. Es wurden Betonrezepturen als Richtrezepturen entwickelt, die vor Ort auf die Herstellungs- und Einbaubedingungen angepasst werden mussten. Die angepassten Betonrezepturen wurden hinsichtlich einer gleich bleibenden Qualität während des Einbaus laufend geprüft. Die ermittelten Ergebnisse sind mit den Zielwerten verglichen worden und entsprechend den Prüfergebnissen zufolge der Einbauüberwachung wurden laufend Anpassungen im Herstellprozess vorgenommen."

Eine weitere Aufgabe der V-GmbH war die Abnahme und Zulassung zur Inbetriebnahme zweier Baustellenmischenanlagen, sowie die partielle Durchführung der Produktionskontrolle von relevanten Betonsorten für zwei weitere Mischenanlagen im Nahfeld der Baustelle. Aufgrund der laufend ermittelten Betonprüfergebnisse wurden diverse Beratungsgespräche mit der Bauleitung, dem Betonhersteller und dem Einbaupersonal vor Ort geführt. Es wurde je nach Einbaumaschinentyp durch die V-GmbH eine Rezepturadaption bzw. Neuausarbeitung einer Betonrezeptur vorgenommen. Ebenso wurden die Personen an der Mischenanlage (Mischmeister, Betonprüfer bei der Mischenanlage) und beim Transport und Einbau vor Ort geschult."

Die Betonüberwachung bei der Baustelle "Sanierung Kanal" lag in den Händen des Bw., der von seinem inländischen Arbeitgeber für die Zeit vom 10. Juni bis 15. Oktober 2003 als Laborleiter beigestellt wurde. Konkret führte er dabei folgende Arbeiten durch (vgl. das Schreiben der P-GmbH vom 27. März 2007):

"Vor Ort war Herr X mit der Leitung des Betonlabors, der Beratung, der Betonwerkabnahme, der Überwachung des Einbaus und der Dokumentation der durchgeführten Prüfungen betraut. Er unterstützte die ARGE in sämtlichen betontechnologischen Fragestellungen während der gesamten Projektdurchführung. Er war mitverantwortlich für die Verfassung von Wochenberichten und verantwortlich für die Erstellung eines Endberichtes mit einer Zusammenfassung der Betonprüfungsergebnisse zur Bewertung der Betonqualität."

Weiters führte er auch manuelle Betonprüfungen durch. Diese umfassen naturgemäß die Ermittlung der Frischbetonkennwerte, die Bestimmung des Wassergehaltes, der Konsistenz, des Luftporengehaltes, der Rohdichte, sowie die manuelle Herstellung von Probekörpern zur Ermittlung von Betoneigenschaften am Festbeton (z.B. Druckfestigkeit, Wassereindringtiefe, u.a.m.).

Die Festbetonprüfungen, für die eine fixe Laborausrüstung (Druckpresse, DL-Stand für Ermittlung der Wassereindringtiefe, u.a.m.) voraussetzen war, wurden vom stationären Laborpersonal in Z durchgeführt."

Für den Unabhängigen Finanzsenat besteht kein Zweifel, dass die V-GmbH mit der Betonüberwachung gemäß dem vorliegenden Betonkonzept einen wesentlichen Beitrag bei

der Bauausführung des Projektes "Sanierung Kanal" leistete. Die V-GmbH wurde unmittelbar mit der Prüfung einzelner Betonmischungen vor Ort beauftragt, wobei der Bw. als Leiter des Betonlabors in den Arbeitsablauf vor Ort eingebunden war. Die Auftragerteilung an die V-GmbH durch die ARGE hatte die technische Überwachung der Betonzusammensetzung (die "*Betonüberwachung*") zum Inhalt, seitens der V-GmbH wurde auch diese verrechnet, und nicht Personalkosten im Rahmen einer Personalgestellung.

Ergänzend wird festgehalten, dass – entsprechend der Intention des Gesetzgebers – von einer weiten Auslegung der Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auszugehen ist. Den in § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 genannten Auslandstätigkeiten ist gemeinsam, dass nicht nur eine unmittelbare, sondern auch eine mittelbare Mitwirkung an begünstigten Vorhaben des inländischen Arbeitgebers unter die Befreiungsbestimmung fällt. So sind von dieser Regelung nicht nur technische Bauausführungen, sondern auch damit zusammenhängende organisatorische Unterstützungsleistungen der inländischen Arbeitgeber erfasst (UFS 24.2.2004, RV/0174-K/02; vgl. auch UFS-Aktuell 2004, 285). Schließlich ist festzuhalten, dass mit der Tätigkeit der V-GmbH in geringem Umfang auch im Katalog des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 aufgezählte Beratungs- und Schulungsleistungen verbunden waren (vgl. das Schreiben der P-GmbH vom 27. März 2007).

Selbst wenn man – dem Finanzamt folgend – dem Vertragsverhältnis mit der ARGE eine reine Personalgestellung seitens der V-GmbH unterstellen wollte, ließe sich für den Standpunkt des Finanzamtes nichts gewinnen. (Das Finanzamt versagte die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit der Begründung, dass im Wesentlichen nur eine Personalgestellung an einen **ausländischen** Arbeitgeber vorgelegen sei.)

Unter die begünstigte Auslandstätigkeit fällt gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung auch die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen **durch andere Unternehmungen**. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0024; VwGH 24.10.2005, 2001/13/0226) stellt die in Rede stehende Steuerbegünstigung jedenfalls dann nicht darauf ab, dass ein inländischer Arbeitgeber im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet, wenn eine Personalgestellung vorliegt. Hinsichtlich der Personalgestellung sind auch jene Fälle begünstigt, in denen die Anlagenerrichtung nicht durch den inländischen Arbeitgeber, sondern durch ein "*anderes Unternehmen*" erfolgt. Dem Gesetz lässt sich keine Beschränkung entnehmen, wonach nur im Falle inländischer Gestellungsnehmer die gegenständliche Steuerbefreiung zum Tragen käme. Auch die aus den Gesetzesmaterialien hervorleuchtende Absicht des Gesetzgebers - die Verbesserung der Konkurrenzfähigkeit inländischer Arbeitgeber – gebietet keine andere Auslegung der Bestimmung. Wirkt der inländische Arbeitgeber nicht

selbst an der Errichtung der begünstigten Anlagen mit, sondern stellt er anderen Unternehmen Arbeitskräfte anlässlich einer Anlagenerrichtung im Ausland zur Verfügung, kann davon ausgegangen werden, dass er entsprechende Aufträge zur Überlassung von Arbeitskräften leichter akquirieren kann, seine Wettbewerbsfähigkeit also verbessert wird, wenn er die Leistung günstiger, weil nicht durch inländische Lohnabgaben belastet, anbieten kann.

§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung ist 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. Danach ist grundsätzlich jede – somit auch die für einen ausländischen Auftraggeber erfolgende – Arbeitskräftegestellung durch ein inländisches Gestellungsunternehmen steuerfrei. Die Gesetzesänderung des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 durch das AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, wonach die Steuerfreiheit für gestellte Arbeitskräfte nur dann zusteht, wenn die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere **inländische Betriebe** erfolgt, ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006, somit nicht auch im Streitjahr, anzuwenden.

Die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind – dem Bw. folgend - mit 13.461,41 € (31.084,44 € lt. KZ 245 des vom Dienstgeber übermittelten Lohnzettels abzüglich begünstigte steuerfreie Auslandsbezüge von 17.623,03 €) zu erfassen. Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 7. Mai 2007