

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/8/10 2002/13/0024

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 10.08.2005

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1988 §3 Abs1 Z10;

### Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2002/13/0098 E 28. Juni 2006

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde der M GesmbH in W, vertreten durch Urbanek Lind Schmied Reisch Rechtsanwälte OEG in 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. Dezember 2001, Zi. RV/277-15/2001, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

### Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Rechtsnachfolgerin der V. GesmbH, mit welcher sie als übernehmende Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom 28. April 2000, im Firmenbuch eingetragen am 24. Mai 2000, verschmolzen worden ist.

Über eine für den Zeitraum 1994 bis 1997 bei der V. GesmbH durchgeführte Lohnsteuerprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 23. September 1998 fest, dass Ing. G.L. mit Vertrag vom 20. Jänner 1994 für zwei Jahre befristet nach Singapur entsendet worden sei. Die vom österreichischen Dienstgeber, der V. GesmbH, in dieser Zeit im Inland gezahlten Bezüge seien, gestützt auf § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, nicht versteuert worden. Ing. G.L. sei in dieser Zeit als Präsident der Firma V., Singapur, und als Vizepräsident für Marketing und Verkauf im pazifischen Raum tätig gewesen. Das Aufgabengebiet habe die Absatzpolitik und den Verkauf umfasst und die Planung, Beratung und Schulung der Kunden sowohl vor als auch nach Verkauf und Lieferung enthalten. Weiters habe auch die Beratung der Geschäftsführung bezüglich Geschäftsanbahnungen mit Österreich und den umliegenden Ländern zu seinem

Aufgabengebiet gezählt. Nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 liege ein begünstigtes Vorhaben nur vor, wenn die im Ausland ausgeführte Tätigkeit in der praktischen Durchführung des mit ausländischen Auftraggebern hinsichtlich der Bauausführung abgeschlossenen Vertrages bestehe. Vorbereitende Arbeiten zur Erlangung eines Auftrages würden nicht unter die Begünstigung fallen, und zwar auch dann nicht, wenn im Nachhinein ein Auftrag für dieses Projekt erteilt werde. Die Tätigkeit des Ing. G.L. stelle damit keine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dar. Weiters sei anzumerken, dass die Entsendung im Vorhinein auf zwei Jahre befristet erfolgt sei und Ing. G.L. weiterhin im Besitz zweier Liegenschaften, darunter des vormaligen und auch nachherigen Wohnsitzes geblieben sei. Anlässlich der Auslandsentsendung sei zwar eine polizeiliche Abmeldung erfolgt, es ergebe sich jedoch kein Anhaltspunkt dafür, dass Ing. G.L. in der Zeit der befristeten Abwesenheit keine Verfügungsgewalt über die Liegenschaften innegehabt hätte. Daher sei davon auszugehen, dass er seinen österreichischen Wohnsitz beibehalten habe. Die steuerfrei ausbezahlten Bezüge in im Einzelnen angeführter Höhe für die Jahre 1994 bis 1996 seien daher nachzuversteuern.

Im Zuge der Prüfung hatte die steuerliche Vertretung der V. GesmbH dem Prüfer eine Fernkopie mit einer Liste der Projekte übermittelt, welche von Ing. G.L. während der Dauer seines Auslandsaufenthaltes betreut worden seien. Die in dem dem Prüfer vorgelegten Dienstvertrag mit den Begriffen "Marketing and Sales" bezeichnete Stellenbeschreibung entspreche nämlich nicht dem tatsächlichen Bild der von Ing. G.L. während der Dauer seines Auslandsaufenthaltes ausgeübten Tätigkeit. Die Tätigkeit des Ing. G.L. habe nicht allgemeine Verkaufsaktivitäten zum Gegenstand gehabt, sondern darin bestanden, für Kunden individuelle und problembezogene technische Lösungen bei der Planung und Errichtung von Industrieanlagen zu erarbeiten. Die angeschlossene Liste der Projekte führt an:

"Tissue Machine in Taiwan. Technische Koordination mit V. Engineering in Finnland und dem Anlagenbauer Vo. AG, S. (Österreich), sowie technische Betreuung der Inbetriebnahme von Singapur aus.

Stoffaufbereitung Automatisierung - Indonesien. Planung, Realisierung und Inbetriebnahme in Koordination mit V. Engineering in Finnland und dem Anlagenbauer M. in Graz.

Kartonmaschine & Automatisierung der Papierqualitätssmessung in China. Planung, Realisierung und Inbetriebnahme in Koordination mit V. Engineering in Finnland und dem Anlagenbauer E.-R. (Deutschland).

Fein Papier Maschine in Taiwan. Technische Koordination mit V. Engineering in Finnland und dem Anlagenbauer B. in Italien. Kartonmaschine in Taiwan. Technische Koordination für V. Gebrauchte Zeitungspapier-Maschine. Modernisierung der Automatisierung durch Umrüstung auf digitale Technik in Indonesien. Planung, Realisierung und Inbetriebnahme für V. Engineering in Finnland

Automatisierung der Karton Maschine bei P. Melbourne Ltd., Australien. Planung, Realisierung und Inbetriebnahme in Koordination mit V. Engineering in Finnland und dem Anlagenbauer Vo. AG in Deutschland

Komplette Automatisierung der B. Tissue Papiermaschine in Indonesien. Planung für V. Engineering in Kooperation mit I. Gruppe CO Generation Gasturbine für J. in Taiwan. Automatisierung mit digitaler Technik, Planung, Realisierung und Inbetriebnahme für V. Engineering in Finnland

Modernisierung der Papiermaschine und -fabrik in W. New Zealand. Automatisierung mit digitaler Technik, Planung, Realisierung und Inbetriebnahme für V. Engineering in Finnland."

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 30. September 1998 nahm das Finanzamt die V. GesmbH zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von 1.142.092 S in Anspruch und forderte Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag in Höhe von zusammen 157.983 S nach. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den Bericht über die Lohnsteuerprüfung.

Gegen den erwähnten Bescheid berief die V. GesmbH mit der Begründung, während des Auslandsaufenthaltes des Ing. G.L. habe dieser kein steuerliches Dienstverhältnis mit ihr unterhalten. Ing. G.L. sei mit Vertrag vom 20. Jänner 1994 für zwei Jahre nach Singapur entsendet worden, seine Tätigkeit auf Grundlage eines eigenständigen Vertrages bei einem ausländischen Dienstgeber im Ausland auszuüben, zu dessen Lasten auch die Gehaltszahlungen gingen. Auf Grund einer Vereinbarung zur Wahrung sozialversicherungsrechtlicher Ansprüche seien an Ing. G.L. durch die V. GesmbH weiterhin Bezüge zur Auszahlung gebracht worden, welche an den ausländischen steuerlichen Dienstgeber weiterverrechnet worden seien. Der gesamte wirtschaftliche Aufwand aus dem mit Ing. G.L. bestehenden Vertragsverhältnis sei nicht von der V. GmbH getragen worden. Die Voraussetzungen für ein lohnsteuerpflichtiges

Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 seien nicht gegeben. Zwar sei nach der Rechtsfigur des Arbeitnehmerüberlassungsvertrages als Arbeitgeber derjenige anzusehen, der eine Arbeitskraft einem Dritten überlasse, und nicht derjenige, welcher diese Arbeitskraft in seinem Betrieb einsetze. Allerdings würden "nach OECD-Ansicht" im Beschwerdefall vorliegende Umstände für den Gestellungsnehmer und nicht für den zwischengeschalteten Überlasser als wirklichen Arbeitgeber sprechen. Der Arbeitskräfteüberlasser trage nämlich keine Verantwortung und kein Risiko für die Arbeitsergebnisse des Dienstnehmers, das Weisungsrecht gegenüber dem Dienstnehmer obliege dem Gestellungsnehmer und die Tätigkeit werde an Orten ausgeführt, die der Aufsicht und Verantwortung des Gestellungsnehmers unterlägen.

Weiters sei festzuhalten, dass der im Lohnsteuerbericht angeführte Titel "Präsident von V. Singapur" sowie "Vizepräsident für Marketing und Verkauf im pazifischen Raum" seinem Wesen nach einen repräsentativen Charakter gehabt habe, um dem Titelinhaber den für die Erfüllung seiner Aufgaben im asiatischen Raum erforderlichen Status zu verleihen, dass er jedoch keineswegs mit einer entsprechenden tatsächlichen Entscheidungsbefugnis verbunden gewesen sei und auch keine genaue Stellenbeschreibung widerspiegle, weshalb er nicht dem tatsächlichen Bild der von Ing. G.L. während der Dauer seines Auslandsaufenthaltes ausgeübten Tätigkeiten entspreche. Die unter dem Begriff "Marketing" nach der Betriebswirtschaftslehre umfasste Bestimmung der Produkt-, Preis- und Distributionspolitik eines Unternehmens sei im Beschwerdefall ausschließlich vom "Head Office" der V. in T., Finnland, bestimmt worden. Ing. G.L. habe auf diese Bereiche der Unternehmensführung keinen gestaltenden Einfluss gehabt. Die im Lohnsteuerprüfungsbericht angeführte Einschränkung, ein nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begünstigtes Vorhaben läge nur dann vor, wenn die im Ausland ausgeführte Tätigkeit in der praktischen Durchführung des mit dem ausländischen Auftraggeber abgeschlossenen Vertrages bestünde und vorbereitende Arbeiten zur Erlangung von Aufträgen nicht unter die Begünstigung fielen, auch wenn im Nachhinein ein Auftrag für das Projekt erteilt werde, sei im Gesetzestext nicht gedeckt. Die konkrete Tätigkeit des Ing. G.L. habe in der Ausarbeitung technischer Problemlösungen für die Neugestaltung von Anlagen zur Prozessautomation bestanden. Derartige Engineering-Leistungen könnten de facto gar nicht ohne vorherige Einladung bzw. ohne Auftrag des Anlagenbetreibers in Angriff genommen werden, weil sie umfassende Angaben zur technischen Problemstellung sowie auch zu den vom Anlagenbetreiber gewünschten Leistungsparametern voraussetzen. Niemand sei in der Lage, diese Leistungen ohne vorherige Konsultation mit dem Anlagenbetreiber sowie ohne eingehende Besichtigung des Betriebsstandortes und dessen technischer Einrichtung in Angriff zu nehmen. Hieraus folge, dass in der Einladung zur Ausarbeitung technischer Problemlösungen für die Neugestaltung von Anlagen zur Prozessautomation bereits eine Auftragerteilung für begünstigte Vorbereitungshandlungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland zu sehen sei.

Im Übrigen sehe § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen im Ausland durch andere Unternehmen ausdrücklich vor und lasse keinerlei Einschränkung auf inländische Unternehmen zu. Die von Ing. G.L. während der Dauer seines Auslandsaufenthaltes ausgeübte Tätigkeit habe die begünstigten Tätigkeiten der Planung, Beratung und Schulung im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland umfasst und lasse sich daher unter den Begriff der Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmen subsumieren.

Wenn in der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht angeführt werde, dass Ing. G.L. während seines Auslandsaufenthaltes weiterhin im Besitz zweier Liegenschaften im Inland gewesen sei und trotz nachgewiesener Meldung in Singapur seinen inländischen Wohnsitz wegen fortlaufender Verfügungsgewalt beibehalten habe, sei dem zu entgegnen, dass Ing. G.L. zwar zivilrechtlicher Eigentümer der genannten Liegenschaften gewesen sei, aber in der Zeit seiner Abwesenheit sowie vorher und nachher keine ausschließliche Verfügungsgewalt über diese Liegenschaften innegehabt habe. Die in seinem Eigentum stehende Eigentumswohnung in W.dorf sei seit 1988 ausschließlich von seinen Eltern bewohnt worden, denen er sie im Wege eines Prekariums gegen Ersatz der Betriebskosten überlassen habe. Hinsichtlich der Liegenschaft in W., B.-Straße, lägen die Verhältnisse insoweit ähnlich, als dort während der Zeit der Erkrankung und Spitalpflege des Vaters des Ing. G.L. ein gemeinsamer Wohnsitz des Vaters und dessen Ehefrau bestanden habe, deren besonderen Wohnbedürfnissen Ing. G.L. aus sittlichen Erwägungen habe Rechnung tragen müssen. Auf Grund dieser besonderen Umstände sei es Ing. G.L. nicht möglich gewesen, diese Wohnung für die Dauer

seines Auslandsaufenthaltes an Dritte zu vermieten, weil er diese Wohnung auf Grund des besonderen Umstandes und der Wohnbedürfnisse seinen Eltern habe überlassen müssen (Nähe zum Krankenhaus, Vorhandensein öffentlicher Verkehrsmittel, Nachbarschaftshilfe, usw.).

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stellte die belangte Behörde fest, dass Ing. G.L. im in Rede stehenden Zeitraum während seines Auslandsaufenthaltes einen Wohnungseigentumsanteil an der Liegenschaft in W.dorf sowie einen solchen an der Liegenschaft in W., B.-Straße, gehabt habe. Die Liegenschaft in W.dorf habe er seinen Eltern im Wege eines Prekariums gegen Ersatz der Betriebskosten überlassen. Hinsichtlich der in W., B.-Straße, gelegenen Eigentumswohnung liege nur eine vorübergehende Benützung dieser Wohnung durch die Eltern des Ing. G.L. vor. Da für ihn während einer solchen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch die Möglichkeit bestanden habe, in diese Wohnung zurückzukehren und diese zu benützen, und da er auch sonst keine Handlungen gesetzt habe, die die Annahme eines weiteren Benützens einer der beiden Wohnungen ausschließen, lägen Umstände vor (der Auslandsaufenthalt sei auf zwei Jahre befristet gewesen), die für ein Aufrechterhalten der Verfügungsgewalt auf längere Zeit und ein Beibehalten und die Benützung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO durch Ing. G.L. sprächen. Daher habe Ing. G.L. auch während dieser Zeit im Inland einen Wohnsitz gehabt.

Die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 komme nur dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichte. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt sei, komme die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung und Schulung usw.) zum Tragen. Aus der von der V. GesmbH im Zuge des Lohnsteuerprüfungsverfahrens übermittelten Liste der Projekte, die von Ing. G.L. während der Dauer seines Auslandsaufenthaltes betreut worden seien, gehe hervor, dass eben diese Grundvoraussetzung des "Errichtens einer begünstigten Anlage" durch ein inländisches Unternehmen im Beschwerdefall nicht erfüllt sei. Sämtliche Projekte seien mit der V. Engineering in Finnland abgewickelt worden. Dazu komme, dass nach dem mit der V. GesmbH abgeschlossenen Vertrag die Hauptaufgaben des Ing. G.L. in Marketing und Verkauf von V.-Produkten sowie damit im Zusammenhang in der Beratung und Schulung der Kunden im Anschluss an die erfolgten Verkäufe bestanden hätten, wobei zusätzlich vereinbart worden sei, dass Ing. G.L. das Top-Management der V. bei Bedarf über geschäftliche Angelegenheiten in Österreich und die umliegenden Regionen beraten werde. Da in diesem Vertrag zusätzlich festgeschrieben worden sei, dass dieser Vertrag das vollständige zwischen den Vertragsparteien abgeschlossene Übereinkommen enthalte, liege schon auf Grund des im Vertrag beschriebenen Tätigkeitsbereiches keine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 10 EStG (gemeint: § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) vor. Das Vorbringen der V. GesmbH, dass die vom Konzern zugebilligten Titel Präsident und Vizepräsident ihrem Wesen nach repräsentativen Charakter gehabt hätten und Ing. G.L. auf die Produkt-, Preis- und Distributionspolitik keinen gestaltenden Einfluss gehabt habe, sowie dass dessen konkrete Tätigkeit in der Ausarbeitung von technischen Problemlösungen für die Neugestaltung von Anlagen zur Prozessautomation bestanden habe, gehe damit ins Leere.

Zum Vorbringen der V. GesmbH, dass gemäß § 47 EStG Lohnsteuerpflicht nur dann bestehe, wenn ein Dienstnehmer im Inland bei einem Dienstgeber, der den Lohnaufwand wirtschaftlich zu tragen habe, in einer Betriebsstätte des Dienstgebers beschäftigt sei, und wenn die beschäftigte Person ihre Arbeitskraft schulde, werde angemerkt, dass nach § 81 Abs. 1 EStG Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Betrieb oder der Teil des Betriebes ist, in dem die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen werden. Im Fall des Ing. G.L. sei das betreffende Lohnkonto von der V. GesmbH geführt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 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 Bodenschätzten im Ausland.

Mit der Ansicht, die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 komme nur dann zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichte, und nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt sei, komme die Steuerbefreiung auch für weitere damit im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung und Schulung, usw.) zum Tragen, hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde 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.

Die V. GesmbH hatte im Verwaltungsverfahren auf eine Arbeitskräfteüberlassung hingewiesen. Die belangte Behörde stützt sich selbst auf die in den Verwaltungsakten enthaltene Vereinbarung zwischen der V. GesmbH und Ing. G.L., wonach dieser als "Präsident, V., Singapur," seine Funktion während der Dauer der Auslandsentsendung auszuüben gehabt habe. Dass keine Personalgestellung vorläge, hat die belangte Behörde nicht festgestellt.

Soweit die belangte Behörde eventualiter anführt, dass die Tätigkeiten des Ing. G.L. nicht zu den im § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 aufgezählten begünstigten Tätigkeiten der Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen sowie der Planung, Beratung und Schulung in Bezug auf die Errichtung von Anlagen im Ausland zählen würden, rügt die Beschwerdeführerin zu Recht, dass die belangte Behörde dies lediglich aus der erwähnten Vereinbarung entnommen hat. Auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren, die tatsächliche Tätigkeit des Ing. G.L. habe nicht der in der Vereinbarung beschriebenen Funktion eines Vizepräsidenten für "Marketing and Sales" entsprochen, hält die belangte Behörde lediglich entgegen, dass in der erwähnten Vereinbarung festgeschrieben sei, der Vertrag enthalte das vollständige Übereinkommen. Weshalb die tatsächliche Tätigkeit jedoch allenfalls nicht in der Ausübung der in der Beschwerde und von der V. GesmbH schon im Verwaltungsverfahren behaupteten, über die in der Vereinbarung enthaltenen Pflichten hinaus entfalteten Tätigkeiten hätte liegen sollen, lässt die belangte Behörde offen.

Daher erübrigt es sich, näher auf das Beschwerdevorbringen zu den Feststellungen der belangten Behörde einzugehen, dass Ing. G.L. während des in Rede stehenden Zeitraumes einen Wohnsitz in Österreich gehabt habe (und deshalb unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei) und dass er zur V. GesmbH in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 gestanden sei.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen vorgehender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte nach § 39 Abs. 1 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II. Nr. 333/2003.

Wien, am 10. August 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2002130024.X00

**Im RIS seit**

08.09.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)