

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Priester & Baumschlager Steuerberatung GmbH, Schmideggstraße 5, 4560 Kirchdorf an der Krems, über die Beschwerde vom 21.01.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18.01.2013, SVNr., StNr.: xxx betreffend Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang und Parteivorbringen

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2009, 2010 und 2011 für die Firma A. (FN., Sitz: Adr\_2) im Ausland tätig. Am **18.01.2013** ergingen im Wege der Arbeitnehmerveranlagung die **Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009, 2010 und 2011** auf Basis der vom genannten Arbeitgeber übermittelten Lohnzettel sowie unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Sonderausgaben.

Die am **21.01.2013 rechtzeitig erhobene Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 wurde damit begründet, dass seitens des Dienstgebers des Beschwerdeführers jeweils die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für begünstigte Auslandseinsätze bei den Jahreslohnzetteln nicht berücksichtigt worden sei. Daher werde der Antrag gestellt, die Bescheide auf Basis der der Berufung beigelegten Aufstellungen zu berichtigen. Als Beilagen wurden vom Beschwerdeführer folgende Aufstellungen der Firma A. übermittelt, welche jeweils "Bauleitung + Montageüberwachung in Kroatien (=begünstigte Auslandstätigkeit)" bzw. "Bauleitung + Montageüberwachung in Kroatien u. Bosnien (=begünstigte

Auslandstätigkeit)" als Überschrift tragen und mit dem Hinweis "Seitens des Dienstgebers wurde die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 nicht berücksichtigt" versehen sind:

#### Jahr 2009

| Projekt-Nr. | Baustelle | Zeitraum               | Tätigkeit                                 | Gesamt-provisions-anspruch<br>brutto | Anteil für Baubetreuung<br>(Bauleitung<br>+ Montage-Überwachung) |
|-------------|-----------|------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| AU0802184   | Os.       | 16.02. -<br>06.05.2009 | Bauleitung<br>und Montage-<br>Überwachung | 33.593,00                            | 13.437,20                                                        |

#### Jahr 2010

| Projekt-Nr. | Baustelle | Zeitraum               | Tätigkeit                                 | Gesamt-provisions-anspruch<br>brutto | Anteil für Baubetreuung<br>(Bauleitung<br>+ Montage-überwachung) |
|-------------|-----------|------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| AU0804250   | Zu.       | 25.01. -<br>03.02.2010 | Bauleitung<br>und Montage-<br>überwachung | 3.701,00                             | 1.480,40                                                         |
| AU0903063   | Af.       | 03.02. -<br>26.02.2010 | Bauleitung<br>und Montage-<br>überwachung | 8.076,00                             | 3.230,40                                                         |
| AU0808029   | Ga.       | 29.03. -<br>29.04.2010 | Bauleitung<br>und Montage-<br>überwachung | 19.352,00                            | 7.740,80                                                         |
| AU0903313   | Te.       | 12.04. -<br>04.08.2010 | Bauleitung<br>und Montage-<br>überwachung | 18.897,00                            | 7.558,80                                                         |
| AU1003558   | Te.       | 01.09. -<br>24.10.2010 | Bauleitung<br>und Montage-<br>überwachung | 17.877,00                            | 7.150,80                                                         |
|             |           |                        |                                           | 67.903,00                            | 27.161,20                                                        |

#### Jahr 2011

| Projekt-Nr. | Baustelle | Zeitraum            | Tätigkeit                          | Gesamt-provisions-anspruch brutto | Anteil für Baubetreuung (Bauleitung + Montage-Überwachung) |
|-------------|-----------|---------------------|------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------------------------|
| AU1007522   | Ga.       | 14.06. - 03.07.2011 | Bauleitung und Montage-Überwachung | 11.341,00                         | 4.536,40                                                   |
| AU1103140   | La.       | 17.10. - 14.12.2011 | Bauleitung und Montage-Überwachung | 14.922,00                         | 5.968,80                                                   |
| AU1105649   | Ma.       | 28.09. - 13.10.2011 | Bauleitung und Montage-Überwachung | 5.718,00                          | 2.287,20                                                   |
| AU1106192   | Os.       | 26.10. - 23.12.2011 | Bauleitung und Montage-Überwachung | 11.994,00                         | 4.797,60                                                   |
| AU1105975   | La.       | 12.10. - 15.12.2011 | Bauleitung und Montage-Überwachung | 14.968,00                         | 5.987,20                                                   |
|             |           |                     |                                    | 58.943,00                         | 23.577,20                                                  |

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer mit **Ergänzungsersuchen vom 05.02.2013** auf, bis zum 26.02.2013 genaue Beschreibungen der in obenstehenden Aufstellungen angeführten Projekten (inkl. Arbeitgeber, Leistungs- bzw. Lieferumfang, Leistungsländer, Leistungsorte bzw. Montageorte) vorzulegen. Überdies ersuchte die belangte Behörde um Auskunft, ob noch weitere Dienstnehmer des gleichen Arbeitgebers bei den angeführten Bau- und Montageaufträgen eingesetzt waren, ob es einen schriftlich abgeschlossenen Dienstvertrag gebe und gegebenenfalls die Vorlage eines solchen. In den Jahren 2010 und 2011 gäbe es bei den Bau- und Montageaufträgen Zeitraumüberschneidungen, weshalb der Beschwerdeführer ersucht wurde, hiezuhineine Stellungnahme abzugeben. Aufgrund bestehender Lücken bei den Auslandseinsätzen in den Jahren 2010 und 2011 möge der Beschwerdeführer darlegen, wo er in diesen Zeiträumen tätig gewesen sei. Er möge, soweit vorhanden, Arbeitszeitznachweise und Reisekostenabrechnungen für die in den Aufstellungen 2009-2011 aufgelisteten Zeiträume der Auslandseinsätze vorlegen. Hinsichtlich der gewährten Verkaufsprovisionen für die vom Beschwerdeführer getätigten Verkaufsabschlüsse mögen eventuell vorhandene schriftliche Vereinbarungen inkl. Berechnungsmodus vorgelegt werden. Weiters wurde um die Vorlage aller für die

Jahre 2009-2011 be- und abgerechneten Verkaufsprovisionen ersucht. Die belangte Behörde verlangte eine Erklärung hinsichtlich der ihrer Ansicht nach bestehenden, nicht nachvollziehbaren Differenzen bezüglich der (den Berufungen beigelegten Aufstellungen zu entnehmenden) Positionen Gesamtprovisionsanspruch Brutto / Anteil für Baubetreuung (Bauleitung und Montageüberwachung) und den im jeweiligen Jahreslohnkonto ausgewiesenen und auf die Auslandseinsatzzeiträume entfallenden Entgelte (Provisionsbezüge). Abschließend wurde seitens der belangten Behörde angemerkt, dass eine mögliche Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die einzelnen Streitjahre jeweils geltenden Fassung für jene Bezugsteile, die sich ausschließlich auf die Provisionen für die erzielten Verkaufsabschlüsse beziehen, nicht möglich sei. Darüber hinaus sei eine Inanspruchnahme der Begünstigung für die auf die Bau- und Montage Tätigkeit im Ausland entfallenden Entgelte nur bei Erfüllung der Voraussetzungen der gesetzlichen Bestimmung (z.B. Monatsfrist, etc.) zulässig.

Am 02.05.2013 langte die **Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 30.04.2013** zum Ergänzungersuchen vom 05.02.2013 bei der belangten Behörde ein. Der Beschwerdeführer führte aus, dass in den erwähnten Überschneidungszeiträumen in den Jahren 2010 und 2011 bei den Bau- und Montageaufträgen mehrere Projekte (gleichzeitig) betreut worden seien und dass die Ausführungen der belangten Behörde bzgl. der Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erst ab 2011 gelten würden. Die Stellungnahme enthielt gegliedert nach deren Antworten folgende Beilagen:

- Punkt 1 und 2: Aufstellungen 2009-2011 mit Angaben zu den Projekten samt Angabe der eingesetzten Monteure; beispielhaft sei an dieser Stelle das Jahr 2010 dargestellt:

[...]

- Punkt 3 und 4: Dienstvertrag vom 27.07.2007, Anhang zum Dienstvertrag über eine Provisionsvereinbarung vom 27.07.2007 sowie eine Zusatzvereinbarung vom 02.01.2009. Diese lauten:

[...]

[...]

[...]

[...]

- Punkt 5: Arbeitsberichte, Arbeitsstundenaufzeichnungen. Diese Arbeitsberichte wurden offenbar vom Beschwerdeführer verfasst und wurden weder vom Dienstgeber, noch vom Beschwerdeführer (als Dienstnehmer) unterfertigt. Sie bestehen jeweils monatsweise aus einer tabellarischen Übersicht, die für die angeführten Tage jeweils in Stunden die Fahrtzeit, die gefahrenen Kilometer, die (sonstige) Arbeitszeit sowie den Typ der (sonstigen) Arbeit (ausschließlich in den Kategorien

"Angebote BB", "Baustelle BB", "Angebote HB", "Baustelle HB", "Allgemein") enthält. Nähere Beschreibungen der Tätigkeiten oder weiterführende Informationen sind diesen Arbeitsberichten nicht zu entnehmen, vergleiche dazu beispielhaft den Arbeitsbericht zum Monat Februar 2009:

[...]

- Punkt 6: Diätenabrechnungen. Diese enthalten ausschließlich Angaben zum Datum, Taggeld sowie Nächtigungsgeld und lauten auszugsweise wie folgt:

[...]

- Punkt 7: Verweist auf Punkt 2.

- Punkt 8: Detailabrechnungen der Jahre 2009, 2010 und 2011. Diese "Provisionsaufstellungen" enthalten Auftragssummen und auf Basis von Prozentangaben die Berechnung von Provisionen, jedoch ohne auf die Art der konkreten Tätigkeit oder auf eine begünstigte Tätigkeit oder deren Anteil an den Zahlungen abzustellen. Diese Detailabrechnungen sind vergleichbar aufgebaut, jene für 2011 lautet beispielsweise wie folgt:

[...]

- Punkt 9: Detaillierte Lohnkonten der Jahre 2009, 2010 und 2011. Beispielhaft sei an dieser Stelle jenes von 2011 angeführt:

[...]

[...]

[...]

Mit **Ergänzungsersuchen vom 31.07.2013** ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer abermals um Stellungnahme und verwies auf § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 jeweils idF BGBl. Nr. I 161/2005 (gültig bis 31.12.2010) sowie idF BGBl. Nr. I 111/2010 (gültig ab 31.12.2010). In den vorgelegten Diätenabrechnungen würden die für eine ordnungsgemäße Reisekostenabrechnung erforderlichen Angaben wie Beginn und Ende der Dienstreise, exaktes Reiseziel und Grenzübertritte fehlen. Die laut Aufstellungen des Beschwerdeführers betreuten Projekte würden nur den gesamten und auf das einzelne Projekt entfallenden Montagezeitraum aufweisen. Dies sei aber insoweit nicht aussagekräftig, weil daraus nicht abgeleitet werden könne, dass der Beschwerdeführer ständig am jeweiligen im Ausland gelegenen Montageort anwesend war. Dies würde auch dadurch erhärtet, dass laut den vorgelegten Diätenabrechnungen nur für einzelne Tage, die fast immer mehrtägige Unterbrechungen aufweisen, Diäten (Tag- und Nächtigungsgelder) nachverrechnet worden seien. Auch in Zusammenschau mit den vorgelegten Arbeitszeitnachweisen seien zum Teil Arbeitstage ungeklärt geblieben, sodass von der jeweils erforderlichen Erfüllung der Monatsfrist (= ununterbrochener Aufenthalt von mehr als einem Monat) trotz Betreuung mehrerer begünstigter ausländischer Bau-Projekte nicht ausgegangen werden könne, weil nicht

bekannt sei, ob sich der Beschwerdeführer an diesen Tagen am Firmensitz in Österreich oder im Ausland aufgehalten habe. Der Beschwerdeführer wurde seitens der belangten Behörde nochmals aufgefordert, die Zeiträume, in welchen er sich zur Bauüberwachung im Ausland aufgehalten habe, bekannt zu geben und diese Zeiträume anhand geeigneter Unterlagen (Dokumentation der Grenzübertritte, Nächtigungen, etc.) nachzuweisen. Weiters sei bisher noch keine Angabe erfolgt, in welchen konkreten Höhen steuerfreie Bezüge nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 beantragt bzw. begehrt wurden. Die Angabe der Provisionsansprüche möge für die Beurteilung, welche Bezüge einer möglicherweise begünstigten Auslandstätigkeit zugeordnet werden können, hilfreich sein. Gemäß § 19 EStG 1988 würden Einnahmen in dem Kalenderjahr als bezogen gelten, in dem sie zugeflossen sind. Der Beschwerdeführer wurde daher seitens der belangten Behörde ersucht, das Berufungsbegehren zu präzisieren und die im jeweiligen Kalenderjahr zugeflossenen, aus seiner Sicht begünstigten Auslandstätigkeitsbezüge anzugeben. Aufgrund der Aktenlage und der nach Ansicht der belangten Behörde eindeutigen Rechtslage, dass eine begünstigte Auslandstätigkeit nur dann vorliege, wenn der Monatszeitraum bei den einzelnen Tätigkeitsabschnitten überschritten werde, wurde seitens der belangten Behörde um Stellungnahme bis 30.08.2013 und um Auskunft ersucht, ob das Berufungsbegehren weiterhin aufrecht erhalten werde.

Nach genehmigter Fristverlängerung bis 30.09.2013 wurde am 02.10.2013 die **Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 30.09.2013** übermittelt. Die Arbeitsberichte seien vom Beschwerdeführer überarbeitet worden und folgende Zeiträume, in denen die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über ein Monat hinausgehe, seien "übrig geblieben":

- 13.02.2009 - 31.03.2009; 07.04.2009 - 08.05.2009
- 06.04.2010 - 07.05.2010; 03.06.2010 - 06.07.2010; 26.08.2010 - 27.09.2010
- 05.09.2011 - 28.10.2011; 02.11.2011 - 29.12.2011

Als Beilagen wurden

- überarbeitete Arbeitsberichte für die Jahre 2009-2011,
- Kopien des Fahrtenbuches der Jahre 2009, 2010 und 2011 für die angegebenen Zeiträume sowie
- Aufstellungen der Provisionsabrechnungen 2009-2011

übermittelt.

Diese nunmehr übermittelten überarbeiteten Arbeitsberichte 2009-2011 wurden vom Beschwerdeführer verfasst und weder vom Dienstgeber, noch vom Beschwerdeführer (als Dienstnehmer) unterfertigt. Sie bestehen jeweils monatsweise aus einer tabellarischen Übersicht, die für die angeführten Tage jeweils die gefahrenen Kilometer, jeweils in Stunden die Fahrtzeit sowie die (sonstige) Arbeitszeit sowie den Typ der (sonstigen) Arbeit (ausschließlich in den Kategorien "Angebote BB", "Baustelle BB", "Angebote HB", "Baustelle HB", "Allgemein") enthält. Im Vergleich zu den mit

Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers vom 30.04.2013 übermittelten Arbeitsberichten enthalten diese Arbeitsberichte darüber hinaus die Spalten "Ausgangspunkt - Zielpunkt" (mit Ortsnamen, aber ohne Adressen) sowie "Zweck" (jeweils lediglich Stichwörter, zB "Baustellenbesichtigung", "Baubesprechung", "Besprechung", "Besprechung mit Projektbüro"). Konkretere Beschreibungen der Tätigkeiten oder weiterführende Informationen sind diesen Arbeitsberichten nicht zu entnehmen, beispielhaft sei dazu der Arbeitsbericht zum Monat Februar 2009 abgebildet:

[...]

Die Kopien des Fahrtenbuches 2009-2011 der betreffenden Zeiträume lauten auszugsweise wie folgt:

[...]

Die Aufstellungen der Provisionsabrechnungen 2009-2011 sind mit jenen, die mit der Beschwerde der belangten Behörde vorgelegt wurden, identisch und lauten wie folgt.

[...]

[...]

[...]

Der Beschwerdeführer beantragte die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für begünstigte Auslandseinsätze für folgende Bemessungsgrundlagen in den jeweiligen Jahren:

- 2009: 13.437,20 Euro
- 2010: 22.450,40 Euro
- 2011: gesamt 19.040,80 Euro, davon 66% 12.566,93 Euro.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 14.11.2013** wurden die Bescheidbeschwerden zur Einkommensteuer 2009, 2010 und 2011 abgewiesen und dies wie folgt begründet:

In Beantwortung des Vorhalts vom 05.02.2013 seien zwar Unterlagen (1.-6.) vorgelegt worden, aber bis auf den Hinweis, dass bei Überschneidungen mehrere Projekte betreut worden seien, seien damit keine weitere Stellungnahmen abgegeben worden. Aus dem vorgelegten Dienstvertrag (3.-4.) sei ersichtlich, dass der Arbeitsort Kroatien gewesen sei und als Arbeitsverwendung "Vertrieb, Baustellenabwicklung und Baubetreuung auf Provisionsbasis" erfolgt sei. In der ab 1.1.2009 gültigen Provisionsvereinbarung für Hallen- und Behälterbau sei die Aufteilung der Provisionen auf fünf Teile zu je einem Viertel für Anbahnung, Kalkulation/Angebotserstellung, Vertragsvorbereitung, Baubetreuung intern und Baubetreuung extern festgelegt worden, wobei die Kalkulation/Angebotserstellung (1/4) und die Baubetreuung intern (1/4) vom Arbeitgeber ausgeführt und nicht verprovisioniert worden seien. Die externe Baubetreuung sei auftragsbezogen

vom Arbeitgeber festgelegt worden. Aus den Arbeitsstundenaufzeichnungen (5.) seien die tägliche Gesamtstundenanzahl ohne Beginn- bzw. Endzeiten, eine Fahrtzeit in Stunden und Kilometer-Anzahl sowie Arbeitsstunden und Fahrtstunden für Angebote Hallenbau und Behälterbau ersichtlich. Die Diätenabrechnungen würden das Datum, das ausbezahlte Taggeld und das Nächtigungsgeld enthalten.

Unter Hinweis auf den Vorhalt vom 31.07.2013, dessen Beantwortung durch den Beschwerdeführer vom 30.09.2013 sowie nach einer Zitierung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in den Fassungen BGBl. I Nr. 161/2005 (dieser sei bis 30.12.2010 gültig) und 111/2010 (dieser sei ab 31.12.2010 gültig) führte die belangte Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung weiters aus: Wie aus dem Dienstvertrag ersichtlich, sei der Beschwerdeführer sowohl für den Vertrieb als auch für die Baubetreuung und -abwicklung zuständig gewesen. Der Beschwerdeführer habe offenbar Tätigkeiten ausgeübt, die angesichts der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigt sein könnten, aber auch welche (z.B. Vertrieb), die definitiv nicht unter diese Begünstigung fallen würden.

Wie aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Fahrtenbüchern ersichtlich, seien im Zeitraum 13.02.2009-31.03.2009 12 Fahrten von B. zur Baustelle in C. durchgeführt worden. Alle diese Fahrten hätten am gleichen Tag wieder nach B. zurückgeführt und würden als Vermerk "Baubesprechung" enthalten. Wie aus der Arbeitsstundenaufzeichnung ersichtlich, sei an den anderen 21 Tagen in diesem Zeitraum eine tägliche Arbeitszeit von 8 Stunden vermerkt worden. Aufgrund der großen Entfernung (ca. 250 km/Strecke) könne nicht davon ausgegangen werden, dass an diesen Tagen Tätigkeiten durchgeführt wurden, die mit der Errichtung von Anlagen in Zusammenhang stehen, zumal der Gesetzgeber auf Tätigkeiten abstellt, die unmittelbar mit der Errichtung von Anlagen zusammenhängen und aufgrund ihrer Bezeichnung bereits einen örtlichen Konnex zur Anlagenerrichtung aufweisen würden. Die Tätigkeiten, die der Gesetzgeber aufgrund eines mittelbaren Zusammenhangs mit der Errichtung von Anlagen begünstigt sehen wolle und deren Tätigkeitsbild auch örtlich nur mittelbar mit der Errichtung von Anlagen in Verbindung stehe, seien vom Beschwerdeführer nicht durchgeführt worden. Auch gehe aus dem Verantwortungsprofil des Beschwerdeführers eindeutig hervor, dass auch andere, nicht begünstigte Tätigkeiten durchgeführt worden seien.

Neben dem Kriterium, dass eine begünstigte Tätigkeit im Ausland durchgeführt wird, stelle der Gesetzgeber auch darauf ab, dass diese begünstigte Tätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehe. Wie für den o.a. Zeitraum ersichtlich, sei eine begünstigte Tätigkeit aber immer nur tagesweise durchgeführt und von nicht begünstigten Tätigkeiten unterbrochen worden. Dass die Errichtung der Anlage für sich möglicherweise länger als einen Monat dauere, sei hierbei nicht relevant, da hier lediglich auf die einzelne Tätigkeit abzustellen sei. Auch der UFS schreibe in seiner Entscheidung (RV/0422-F/10) vom 04.11.2011: *„Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die begünstigte Auslandstätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Damit diese Voraussetzung erfüllt ist, darf die begünstigte Tätigkeit*

*während dieser Zeit nicht unterbrochen werden und auch keine andere, nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden."* Der Nachweis, dass ununterbrochen eine begünstigte Tätigkeit ausgeübt worden sei, sei jedoch vom Beschwerdeführer nicht erbracht worden.

Auch in den anderen Zeiträumen (07.04.2009-08.05.2009; 06.04.2010-07.05.2010; 03.06.2010-6.7.2010; 26.08.2010-27.09.2010; 05.09.2011-28.10.2011; 02.11.2011-29.12.2011) ergebe sich aufgrund der Arbeitszeitaufzeichnungen und Fahrtenbucheintragungen kein anderes Bild.

Nachweise, dass der Beschwerdeführer in den besagten Zeiträumen ausschließlich eine begünstigte Auslandstätigkeit durchgeführt habe, seien vom Beschwerdeführer nicht erbracht worden. Es sei aber am Beschwerdeführer gelegen gewesen, diesen Nachweis zu erbringen, zumal es sich bei der Befreiungsvorschrift des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 um eine Begünstigungsvorschrift handle, bei der die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund trete und den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 12). Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Mit **Vorlageantrag vom 13.12.2013** beantragte der Beschwerdeführer, seine Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und eine mündliche Verhandlung abzuhalten.

Mit der Einführung des Bundesfinanzgerichtes haben sich auch diverse Bezeichnungen geändert. So wurde das frühere Rechtsmittel der Berufung ab 1. Jänner 2014 zur Beschwerde. Die Ausdrücke werden in weiterer Folge jeweils angepasst.

Am 23.06.2014 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde. Da im Vorlageantrag keine weiteren Argumente vorgebracht worden seien, wurde seitens der belangten Behörde auf die ausführliche Begründung in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

In der **Ladung zur mündlichen Verhandlung**, dem Beschwerdeführer zugestellt am 15. 3. 2019, wurde dieser aufgefordert, bezüglich den der Stellungnahme vom 30.09.2013 genannten Zeiträumen (13.02.2009 - 31.03.2009; 07.04.2009 - 08.05.2009, 06.04.2010 - 07.05.2010; 03.06.2010 - 06.07.2010; 26.08.2010 - 27.09.2010; 05.09.2011 - 28.10.2011; 02.11.2011 - 29.12.2011) folgende Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen:

- Konkrete Beschreibung und tageweise Zuordnung der jeweiligen nach Ansicht des Beschwerdeführers gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigten Tätigkeiten sowie überprüfbare Nachweise dafür;
- Konkrete Beschreibung und tageweise Zuordnung der Tätigkeiten, die laut den in der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 30.09.2013 enthaltenen Tabellen nicht unter "Anteil für Baubetreuung (Bauleitung + Montageüberwachung)" fallen und somit nicht begünstigt sind;

- Nachweise bezüglich der einzelnen in der Beschwerde tabellarisch angeführten Projekte, aus denen das Datum der Auftragserteilung und konkreter Vorarbeiten zur Auftragserteilung dazu hervorgehen, soweit der Beschwerdeführer an diesen Tätigkeiten beteiligt war;
- Sonstige Nachweise, die für die in der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 30.09.2013 genannten Zeiträume eindeutig belegen, dass ausschließlich eine gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigte Tätigkeit für eine Dauer von länger als einem Monat durchgehend ausgeübt wurde;
- Nachweise zur Dokumentation des Zeitpunktes und der Höhe des Zuflusses der Provisionen, für die eine Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begehrt wird.

Zudem wurde den Parteien des Beschwerdeverfahrens die vollständige Aktenlage zur Kenntnis gebracht und der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass aufgrund der bislang vorgelegten Unterlagen Unklarheit darüber bestehe, welche konkrete Tätigkeit der Beschwerdeführer tatsächlich tageweise wo bzw. wie lange ausgeübt hat und ob er diese Tätigkeit ununterbrochen für einen Zeitraum von mehr als einen Monat ausgeübt hat oder diese unterbrochen wurde. Es ergeben sich Widersprüche zwischen den vom Arbeitgeber unterfertigten und vom Beschwerdeführer beigebrachten Aufstellungen über begünstigte Auslandstätigkeiten einerseits und andererseits den Zeiträumen, die der Beschwerdeführer mit der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2013 ausschließlich begünstigten und ununterbrochenen Tätigkeiten zuordnet.

Im **Anbringen vom 20.3.2019** hat der Beschwerdeführer den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen und um Nachreichung von Unterlagen bis 30. 4. 2019 ersucht.

Dazu wurde in der **Stellungnahme vom 3. Mai 2019** ausgeführt:

*"Wie im Schreiben vom 30.04.2013 bereits angeführt wurden im Jahr 2010 und 2011 bei Bau- und Montageaufträgen mehrere Projekte meinerseits gleichzeitig betreut. Die Arbeitsberichte, Arbeitsstundenaufzeichnungen wurden von mir verfasst und sind monatlich in elektronischer Form an meinem Arbeitgeber übermittelt worden. Die Unterfertigung der Arbeitsberichte bzw. Arbeitsstundenaufzeichnungen wurden vom Arbeitgeber sowie von mir nie zur Debatte gestellt und sind auch nie unterfertigt worden. Die tabellarische Übersicht der Arbeitsberichte wurden mir ebenso vom Arbeitgeber vorgegeben, nähere Beschreibung oder Ausführung der Tätigkeiten sind nicht verlangt. Die erwähnten Unterbrechungen der steuerlich begünstigten Tätigkeiten während der Ausführung der einzelnen Projekte ist darauf zu schließen, dass ich immer wieder ins Büro nach B. fahren musste um etwaige organisatorische Belangen (z.B. Organisation von Kränen, Beton, usw. für die einzelnen Projekte, da das Büro in B. personell nicht besetzt ist) zu erledigen. Eine Reisekostenaufzeichnung wird nicht geführt da ich eine Wohnung in B. zur Verfügung gestellt bekommen habe und die Diäten nur dann ausbezahlt werden, wenn aus dem Fahrtenbuch ersichtlich ist, dass ich nicht nach B. oder Österreich zurückgefahren bin.*

*Bezüglich Grenzübertritte kann ich keinen Nachweis erbringen da ich diese mit einem Lichtbildausweis passiere und somit keine Aufzeichnungen vorhanden sind.*

*Rechnungen über Nächtigungen sind meinerseits nicht aufgehoben worden, da mir diese seitens des Arbeitgebers nicht erstattet werden, sondern ein pauschal Nächtigungsgeld von € 23,30 (Satz für Kroatien) ausbezahlt wird.*

*Trotz der nicht vorhanden detaillierten Aufzeichnungen, die von Ihnen verlangt werden, war ich in den Zeiträumen der Projektausführungen im Ausland für die Projekte tätig und bin der Meinung hier in einem enormen Ausmaß geschädigt worden zu sein."*

## **Rechtslage**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Bezüglich der Einkommensteuer 2009 und 2010 sind gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 161/2005 von der Einkommenssteuer 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 inländische Betriebe 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."*

Bezüglich der Einkommensteuer 2011 sind gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 111/2010 von der Einkommenssteuer befreit:

*"In den Kalenderjahren 2011 und 2012 Bezüge, die Arbeitnehmer der in lit. c genannten Betriebe für eine begünstigte Tätigkeit im Sinne der lit. d nach Maßgabe folgender Bestimmungen beziehen:*

*a) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2011 66% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit*

*b) Als Bezüge gelten im Kalenderjahr 2012 33% der Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit.*

*c) Betriebe im Sinne dieser Bestimmung sind Betriebe und Betriebsstätten eines in der Europäischen Union, einem EWR-Staat oder der Schweiz ansässigen Arbeitgebers, oder in der Europäischen Union, in einem EWR-Staat oder der Schweiz gelegene Betriebsstätten eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers.*

*d) Begünstigte Tätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Betriebe im Sinne der lit. c 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. Als Ausland im Sinne dieser Bestimmung gilt jeder Staat außer Österreich.*

*e) Die begünstigte Tätigkeit muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen.*

*f) Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ist Abs. 3 anzuwenden."*

Nach § 115 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

## **Erwägungen**

Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2009, 2010 und 2011 für die Firma A. (FN., Sitz: Adr\_2) im Ausland tätig.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens wurde die vollständige Aktenlage zur Kenntnis gebracht und der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass aufgrund der bislang vorgelegten Unterlagen Unklarheit darüber bestehe, welche konkrete Tätigkeit der Beschwerdeführer tatsächlich tageweise wo bzw. wie lange ausgeübt hat und ob er diese Tätigkeit ununterbrochen für einen Zeitraum von mehr als einen Monat ausgeübt hat oder diese unterbrochen wurde. Zwischen den vom Arbeitgeber unterfertigten und vom Beschwerdeführer beigebrachten Aufstellungen über begünstigte Auslandstätigkeiten und den Zeiträumen, die der Beschwerdeführer mit der Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2013 ausschließlich begünstigten und ununterbrochenen Tätigkeiten zuordnet, ergeben sich Widersprüche. Somit besteht Unklarheit darüber, welche konkrete Tätigkeit der Beschwerdeführer tatsächlich tageweise wo bzw. wie lange ausgeübt hat und ob er diese Tätigkeit ununterbrochen für einen Zeitraum von mehr als einen Monat ausgeübt hat oder diese unterbrochen wurde. Eine zeitliche Kombination verschiedener begünstigter Tätigkeiten durch überschneidende Projektzeiträume ist zwar grundsätzlich möglich, es ist jedoch anhand der vom Arbeitgeber unterfertigten Projektaufstellungen für die

Jahre 2009-2011 sowie unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer vorgelegten Provisionsvereinbarungen zu erkennen, dass bei jedem einzelnen bislang vorgelegten Projekt überwiegende Provisionsanteile für nicht begünstigte Tätigkeiten enthalten sind. Daraus ergibt sich, dass ein jedes Projekt (auch) Tätigkeiten enthalten haben muss, die insbesondere im Hinblick auf die Monatsfrist des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begünstigungsschädlich sind. Beispielsweise können dies Tätigkeiten im Vorfeld des Abschlusses des betreffenden oder auch eines anderen Bauauftrages sein. Gerade bei Tätigkeiten, die laut Angabe des Beschwerdeführers für einen Zeitraum von genau einem Monat und einen Tag ausgeübt worden seien, ist daher zu hinterfragen, ob diese nicht durch begünstigungsschädliche Tätigkeiten in eben diesem Zeitraum unterbrochen worden sind, zumal der Großteil des Entgelts nicht für die Bauüberwachung, sondern für andere Tätigkeiten wie beispielsweise die nicht von dieser Steuerbefreiung umfasste Auftragsanbahnung geleistet wurde.

Der Beschwerdeführer hatte im Zuge der Berufung beantragt, das Entgelt für bestimmte Zeiträume steuerfrei zu belassen, weil in diesen Zeiträumen ausschließlich begünstigte Tätigkeiten ausgeübt worden seien. Nach Vorhalten der belangten Behörde schränkte der Beschwerdeführer diese Zeiträume mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.09.2013 zwar wesentlich ein, dennoch wurden die Zweifel der belangten Behörde an der Steuerfreiheit weiterhin nicht ausgeräumt, zumal wesentliche Nachweise fehlen. Diese Nachweise blieb der Beschwerdeführer auch in der Stellungnahme vom 3. Mai 2019 schuldig, vielmehr führte er aus, dass wesentliche Beweismittel nicht oder nicht mehr vorhanden seien.

Im gegenständlichen Fall hatte der Beschwerdeführer die Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, insbesondere im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten, nachzuweisen. Gelingt der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht, so trifft die Beweislast, da es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichtigen (VwGH 0 7.08.1992, 91/14/0139; 28.02.1995, 95/14/0016; 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117; UFS 29.05.2006, RV/0028-F/06 unter Hinweis auf Kotschnigg in ÖStZ 1992, S 82 ff.; UFS 27.03.2008, RV/0322-F/07; 28.04.2011, RV/0460-F/08; 04.11.2011, RV/0422-F/10; 23.02.2012, RV/0333-F/08; BFG 26.03.2015, RV/1100007/2012; 29.12.2016, RV/1100080/2014; 15.12.2017, RV/7102062/2017; Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 6. Auflage, 516 f.; Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 115 Tz 12 ). Der Beschwerdeführer konnte die bestehenden Unklarheiten nicht beseitigen, sodass ihm der Nachweis über das Bestehen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht gelungen ist. Eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide wurde vom Beschwerdeführer somit nicht aufgezeigt.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 13. Mai 2019