

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des X., vertreten durch Allgäuer & Partner Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs GmbH, Schlossgraben 10, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 11.10.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 (Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 jeweils vom 05.09.2012, Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11.09.2012) und über die Beschwerde vom 20.08.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 vom 12.08.2013 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

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) erhob durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 11.10.2012 Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2008 (Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 jeweils vom 05.09.2012, Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11.09.2012).

Mit Schreiben vom 20.08.2013 hat der Bf. durch seine steuerliche Vertretung Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.08.2013 eingebracht.

In diesen Beschwerden vom 11.10.2012 und vom 20.08.2013 wird gleichlautend die Abänderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2006, 2007, 2008 und 2009 dahingehend begehrt, dass die Lohneinkünfte vom Schweizer Arbeitgeber Y. als steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gewertet werden. Als Begründung wurde gleichlautend angeführt, dass betreffend die Einkommensteuer 2004 und 2005 über die gleiche Thematik eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anhängig sei. Auf die Begründungen zu den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 und den bezug habenden VwGH-Beschwerden werde zur Begründung dieser Berufungen

(nunmehr Beschwerden) verwiesen. Falls (Anm.: ebenfalls gleichlautend für die Jahre 2006 bis 2009) über die Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz entschieden werden sollte, werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt (§ 284 BAO). Ein Antrag gemäß § 282 BAO werde nicht gestellt.

2. Mit (jeweils gesondert erlassener) Beschwerdeentscheidung für die Jahre 2006 bis 2009 (jeweils vom 16.07.2014) hat das Finanzamt die Beschwerde(n) gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung hat das Finanzamt angegeben: "Der VwGH hat mit Beschluss vom 26.6.2014, 2012/15/0081-5, die Behandlung der Beschwerde gegen den Bescheid des UFS Feldkirch vom 23.2.2012, RV/0333-F/08, betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005, im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dem Beschwerdeführer, der eine Steuerfreiheit von Einkünften gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG geltend machte, sei im Verfahren mehrfach Gelegenheit geboten worden, detailliertere Nachweise zu seinem Tätigkeitsfeld vorzulegen. Er sei seiner Verpflichtung zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht entsprechend nachgekommen, und beruhe der angefochtene Bescheid auf Tatsachenfeststellungen, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung getroffen habe. In der gegenständlichen Beschwerde wird begründend auf die Ausführungen im Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2004 und 2005 verwiesen. Aufgrund des offensichtlich unveränderten Sachverhaltes kann somit unter Hinweis auf die Ausführungen des UFS Feldkirch in der oben angeführten Berufungsentscheidung auch im gegenständlichen Veranlagungsjahr die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG nicht gewährt werden und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

3. Dagegen brachte der Bf. mit Schreiben vom 21.08.2014 unter Aufrechterhaltung der Beschwerdebegehren einen Vorlageantrag ein.

Die Beschwerde(n) wurde dem Bundesfinanzgericht am 10.09.2014 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 10.09.2014).

4. Nach Anberaumung der mündlichen Verhandlung (auf den 24.10.2019) bzw. Landung der Verfahrensbeteiligten (Ladung vom 02.10.2019) hat der Bf. mit Schreiben vom 22.10.2019 (Faxeingabe per 23.10.2019) den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (betreffend aller streitverfangenen Jahre 2006 bis 2009) zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

II. Sachverhalt

Der in Österreich wohnhafte Bf. war in den streitgegenständlichen Jahren 2006 bis 2009 bei der Y. mit Sitz in O1.Schweiz in der Schweiz unselbständig beschäftigt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob für die aus diesem Dienstverhältnis in den Jahren 2006 bis 2009 bezogenen Lohneinkünfte die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zur Anwendung gelangt.

III. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (in der für den gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung) lautet:

"§ 3. (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

1. [...]

10. 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."

Festzustellen ist, dass der vorliegende Streitpunkt der Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bereits Gegenstand in der Berufung des Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 war. Diesen Berufungsfall (gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005) hat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 23.2.2012, RV/0333-F/08, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung wie folgt beurteilt:

"[...]

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist zunächst strittig, ob die Einkünfte des Berufungswerbers aus seiner Tätigkeit für die X. als begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne der § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu werten und daher steuerfrei zu belassen waren oder nicht.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Arbeit 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.

Die gesetzliche Voraussetzung eines inländischen Betriebes ist im Berufungsfalle nicht gegeben.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat aber die Rechtsauffassung vertreten, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art 39 EGV verstoßende Diskriminierung darstelle. Die Steuerfreiheit für Auslandsmontagetätigkeiten stehe daher auch (unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmern zu, die bei ausländischen Arbeitnehmern beschäftigt seien. Mit dem Freizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999 sei die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gelte, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Die Einschränkung der Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle daher auch gegenüber Arbeitnehmern, die bei einem Schweizer Betrieb beschäftigt seien, eine Ungleichbehandlung dar, die gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoße (vgl. UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06).

Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof erkannt. Darüber hinaus hat er aber auch eine Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesehen. Mit Beschluss von 22. März 2010, A 2010/0012, stellte er daher den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall zur Anwendung gelangenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 als verfassungswidrig aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hegte Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung, insbesondere im Licht deren Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermögen. In Entsprechung des vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Gesetzesprüfungsantrages hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30. September 2010, G 30/10-6 u.a. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf und entschied, dass die Aufhebung mit 31. Dezember 2010 in Kraft trete.

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Berufungsfall zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Berufungswerber in den Streitjahren bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht.

Die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 setzt allerdings voraus, dass eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliegt, die jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 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.

Als Anlagen gelten Industrieanlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke. Unter den Begriff Bauwerke fallen sowohl der Hochbau (Errichtung von Gebäuden etc.) als auch der Tiefbau (Straßenbau, Kanalisation). Ob die Anlagen beweglich oder unbeweglich sind, ist unerheblich. Unmaßgeblich ist auch, ob das Unternehmen Bauherr, General- oder Subunternehmer oder in anderer Form an der Anlagenerrichtung beteiligt ist (vgl. *Walch*, SWI 2008, 449 und *Jakom/Laudacher*, 2010, § 3 Rz 35).

Bauausführung ist die Errichtung oder Erweiterung von Hoch- und Tiefbauten. Begünstigte Montagen liegen vor bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen und bei der Aufstellung nicht ortsfester Anlagen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen (zB Tunnelbohrgeräte, Straßenbaumaschinen, Kräne; vgl. *Jakom/Laudacher*, 2010, § 3 Rz 35).

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist, dass die begünstigte Tätigkeit zumindest ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Die Monatsfrist ist nach Maßgabe des § 108 BAO zu ermitteln. Führt eine Person im Ausland sowohl eine begünstigte als auch eine nicht begünstigte Tätigkeiten aus, so muss die begünstigte Tätigkeit ohne Unterbrechung über einen Monat hinweg ausgeübt werden. Wird vor Erreichen der Monatsfrist neben der begünstigten Tätigkeit auch eine nichtbegünstigte Tätigkeit ausgeübt, so wird die begünstigte Tätigkeit dadurch unterbrochen und beginnt die Monatsfrist von neuem zu laufen (vgl. *Walch*, SWI 2008, S 454 und 457).

Grundsätzlich gilt zwar auch bei der Überprüfung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer Steuerbefreiung der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 Abs. 1 BAO. Diese amtswegige Ermittlungspflicht kann den Steuerpflichtigen aber nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht befreien. Bei Auslandssachverhalten, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, trifft den Steuerpflichtigen, der eine Steuerbefreiung wie die des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch nehmen will, neben der in § 138 BAO normierten Nachweispflicht eine erhöhte Mitwirkungspflicht. In einem derartigen Fall tritt die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde in den Vordergrund. Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeiten von Rechtshilfeersuchen an ausländische Finanzbehörden beschränken, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (Ritz, BAO-Handbuch³, § 115 BAO Tz. 10, VwGH 23. 2. 1994, 92/15/ 159). Dabei ist bereits bei der Aufnahme von Auslandsbeziehungen in Anlehnung an § 166 BAO darauf Bedacht zu nehmen für die in Zusammenhang mit steuerrelevanten Sachverhalten und insbesondere bei der Inanspruchnahme von steuerlichen Begünstigungen wie der des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die erforderlichen Beweismittel zu sammeln und für ausreichende Dokumentationen Vorsorge zu treffen um die Steuerfreiheit zu sichern (Beweisvorsorgepflicht). Der

Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt nach dem VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (ua. VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/117; UFS 9.4.2009, RV/0562-L/06; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/08). Der Steuerpflichtige hat anhand entsprechender Dokumentationen darzulegen, dass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt sind. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131 und 94/15/0181). Sofern die Bezüge im Inland durch einen inländischen Arbeitgeber nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden, hat auch der inländische Arbeitgeber für die Unterlassung des Lohnsteuerabzuges entsprechende Unterlagen beizubringen. Liegt so wie im gegenständlichen Fall kein inländischer lohnsteuerabzugsverpflichteter Arbeitgeber vor, obliegt die Beweisführung dem abgabepflichtigen Arbeitnehmer selbst. Die bloße Behauptung, dass eine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausgeübt worden sei und die Voraussetzungen erfüllt worden seien, reicht nicht aus. Gelingt der Nachweis für die Voraussetzungen nicht, so trifft die Beweislast, da es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichtigen (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 4. Auflage, 264; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; UFS 9.4.2009, RV/0562-L/06; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/08). Als Nachweise geeignet sind Bestätigungen des Arbeitgebers, Bestellungen, Verträge oder Auftragsschreiben mit ausländischen Auftraggebern. Zum Nachweis des Ortes und der Dauer der Tätigkeit dienen Reisekostenabrechnungen und Zeitaufzeichnungen (vgl. *Walch*, SWI 2008, S 460).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber trotz mehrfacher Vorhalte keine der angeforderten Beweisunterlagen für den Nachweis der Steuerbefreiungsvoraussetzungen vorgelegt. Sämtliche vorgelegten Unterlagen wie die Tätigkeitstabellen und die Projektbeschreibungen beruhen auf Angaben der Berufungswerbers, die sich aber nicht weiter verifizieren lassen. Terminkalender, aus denen der Berufungswerber die Eintragungen in die Tätigkeitstabellen übernommen haben will, mögen zwar ein Indiz für die Richtigkeit dieser Eintragungen sein, als alleiniger Nachweis kommen sie aber nicht in Betracht, weil ohne weitere Beweismittel eine Überprüfung der Übereinstimmung von Eintragungen in den Terminkalender mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt nicht möglich ist. Zudem ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Berufungswerber die Terminkalender in Anbetracht der vorangegangenen Vorhalte und der Tatsache, dass eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat, nicht spätestens bei dieser Verhandlung vorgelegt hat. Es war dem Berufungswerber zudem ohne weiteres zuzumuten, zumindest eine Arbeitsbestätigung oder eine Spesenabrechnung seines Arbeitgebers vorzulegen. Ferner war es ihm im Rahmen der Beweisvorsorgepflicht zuzumuten, schon während der Streitjahre für Beweise zu sorgen oder später Beweismittel zu beschaffen und vorhandene Beweise bis zum Abschluss des Berufungsverfahrens aufzubewahren. Dies insbesondere in auch Anbetracht der Tatsache, dass dem Berufungswerber vom ersten Vorhalt vom 15. November 2006 bis zur mündlichen Berufungsverhandlung am 14. Februar 2012 mehr als fünf Jahre für die Vorlage von Beweismitteln zur Verfügung gestanden sind.

Bewiesen ist im Berufungsfall somit lediglich, dass der Berufungswerber in den Streitjahren bei der X. beschäftigt war und dass diese in Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien und Italien Einkaufszentren errichtet und betrieben hat (letzteres ist der Homepage der X. zu entnehmen). Welche konkreten Tätigkeiten der Berufungswerber für die X. in den Streitjahren wann und wo ausgeübt hat, ist hingegen nicht erwiesen. Damit ist der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht gelungen. Da die Beweislast für den Nachweis den Berufungswerber traf, war die Berufung bereits aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen.

An diesem Ergebnis änderte sich aber auch dann nichts, wenn hinsichtlich des Sachverhaltes von den Angaben des Berufungswerbers ausgegangen würde.

Nach den Angaben des Berufungswerbers war er in den Streitjahren mit der Errichtung, der Erweiterung und dem Betrieb von Einkaufszentren in Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien und Italien betraut.

Ein Einkaufszentrum kann hinsichtlich seiner Bauwerke durchaus als Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 angesehen werden. Insoweit sich eine Tätigkeit auf die Errichtung oder auch Erweiterung von Bauwerken für Einkaufszentren bezieht, liegt somit auch eine begünstigte Bauausführung vor. Von den vom Berufungswerber angegebenen Tätigkeiten wären etwa die Besprechungen und Verhandlungen mit den Grundeigentümern, die Bauverhandlungen mit den Behörden, die Beauftragung der bauausführenden Unternehmen und die Bauaufsicht als solche, die sich auf die Errichtung von Anlagen beziehen, zu beurteilen.

Allerdings war die X. nicht nur Bauherrin, sondern auch Betreiberin der Einkaufszentren. Und auch der Berufungswerber war seinen Angaben zufolge nicht nur mit der Errichtung, sondern auch mit dem laufenden Betrieb von Einkaufszentren beschäftigt. So hat er seinen Angaben zufolge für die X. auch die Verhandlungen mit Shoppartnern geführt, dh. mögliche Mieter aufgesucht, die Mietverträge mit diesen abgeschlossen, Mieter ausgewechselt bzw. Mietverträge gekündigt oder Zahlungspläne für Mieter erstellt. Ferner hat er das für die lokale Verwaltung der Einkaufszentren betraute Personal ausgesucht, eingestellt und geführt, Marketing- und PR-Aufgaben für die Einkaufszentren organisiert und laufend die interne Logistik, dh. die Lokalisierung der Shops und der allgemeinen Flächen optimiert. Derartige Tätigkeiten betreffen aber den Betrieb des Einkaufszentrums und nicht dessen Errichtung oder Erweiterung. Begünstigt nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind aber ausschließlich Tätigkeiten, die sich auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, nicht aber Tätigkeiten, die den Betrieb von Anlagen betreffen. Diese Tätigkeiten wären daher von der Begünstigung jedenfalls ausgeschlossen. Zudem wäre der Anspruch auf die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch teilweise nur dann entstanden, wenn eine begünstigte Tätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat ausgeübt worden wäre.

Diese Voraussetzung wäre auch bei dem vom Berufungswerber geschilderten Sachverhalt nicht gegeben. Zieht man nämlich die vom Berufungswerber vorgelegten Jahrestabellen heran, so ergibt sich, dass an keinem Monat der Jahre 2004 und 2005 ausschließlich begünstigte Auslandstätigkeiten ausgeübt wurden. So fanden etwa in jedem Monat des Jahres Shoppartnerverhandlungen statt, die, wie oben ausgeführt wurde, den Betrieb des Einkaufszentrums betreffen und begünstigungsschädlich sind. Zudem müssen sich hinter den schlagwortig und allgemein bezeichneten Tätigkeiten (zB. EKZ-Sitzung, Projektsitzung, Projektbesprechung etc.) auch die übrigen, den laufenden Betrieb betreffenden Tätigkeiten wie die Personalangelegenheiten oder die PR- und Marketingmaßnahmen verbergen. Da der Berufungswerber nach seinen Angaben in den Streitjahren immer mehrere Einkaufszentren betreut hat, muss davon ausgegangen werden, dass sich auch diese Tätigkeiten über das ganze Jahre hindurch gezogen haben und laufend neben den begünstigten Tätigkeiten ausgeübt wurden. Damit ist aber auch den vorgelegten Tätigkeitstabellen zufolge in keinem Monat durchgehend eine begünstigte Tätigkeit ausgeübt worden und der Anspruch für die Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 daher weder 2004 noch 2005 je entstanden.

Die beantragte Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten steht daher nicht zu.

Was den in der Berufung gestellten Antrag, für den Fall der Nichtgewährung der Steuerfreiheit die auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallenden Einkunftsteile gemäß Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz von der österreichischen Steuer zu befreien, betrifft, ist zu sagen:

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz (BGBl. Nr. 1975/64) dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 und 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Nach der für die Streitjahre noch geltenden Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz durfte derjenige, der als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig war und in einem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes war jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3% im Abzugsweg an der Quelle zu erheben. Soweit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Steuer entfällt.

Da aufgrund der Nichtvorlage der angeforderten Beweismittel die behaupteten Auslandstätigkeiten nicht nachgewiesen werden konnten, muss konsequenterweise auch davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber in Entsprechung der steuerlichen Behandlung durch die Schweizer Finanzbehörden (welche 3 % Quellensteuer einbehalten

haben) in den Jahren 2004 und 2005 als Grenzgänger bei der X. in O1.Schweiz tätig war. Für eine Steuerfreistellung, wie sie in der Berufung begehrt wird, besteht daher schon deshalb kein Raum.

Aber selbst die Zugrundelegung des vom Berufungswerber behaupteten Sachverhaltes könnte nicht zur Stattgabe dieses Eventualbegehrens führen. Denn die Sonderregelung zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit von Grenzgängern gem. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz ging als *lex specialis* der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Schweiz vor. Einkünfte eines Grenzgängers aus einer im Tätigkeitsstaat ausgeübten unselbständigen Tätigkeit wurden daher im Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers besteuert. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0148) entschieden, dass es unerheblich ist, ob diese Bezüge im gesamten Steuerjahr oder nur in Teilen davon bezogen wurden. Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sehe keine zeitliche Schranke wie etwa Art 15 Abs. 2 DBA-Schweiz vor. Entscheidend für die Anwendung der Spezialbestimmung des Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sei lediglich das arbeitstäglische Pendeln des Steuerpflichtigen. Die Grenzgängereigenschaft bleibe hinsichtlich der Einkünfte aus dieser Pendlereigenschaft iSd Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz auch dann aufrecht, wenn der Dienstnehmer neben dieser Tätigkeit im selben Jahr auch im Wohnsitzstaat oder in einem Drittstaat Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erziele.

Laut den vorliegenden Tätigkeitstabellen war der Berufungswerber in den Streitjahren an 38 Tagen (2004) bzw. 22 Tagen (2005) in der Schweiz tätig. Davon hat er im Jahr 2004 an 36 Tagen und im Jahr 2005 an 20 Tagen an seinem Arbeitsplatz im grenznahen O1.Schweiz gearbeitet. Dabei ist davon auszugehen, dass er an den Arbeitstagen in O1.Schweiz täglich zwischen diesem Arbeitsort und seinem Wohnsitz in O.Österreich gependelt ist. An diesen Tagen hat daher jedenfalls die Grenzgängereigenschaft bestanden.

Die restlichen Arbeiten in der Schweiz hat der Berufungswerber laut dieser Tabelle in O2.Schweiz (28.5.2004) und in O3.Schweiz (23.12.2004) sowie in O4.Schweiz (10.5.2005) und in O3.Schweiz und O2.Schweiz (23.12.2005) verrichtet. Auch wenn sich diese Orte nicht mehr in Grenznähe befinden sind bzw. davon auszugehen ist, dass der Berufungswerber an diesen Arbeitstagen nicht zwischen Wohnort und Arbeitsort gependelt hat, so schadet dies der Annahme der Grenzgängereigenschaft in Bezug auf die Tätigkeit in der Schweiz nicht. Die Grenzgängereigenschaft geht erst verloren, wenn der Steuerpflichtige an mehr als an 20 % der Arbeitstage im Tätigkeitsstaat verweilt, also nicht pendelt, weil erst dann nicht mehr davon gesprochen werden kann, dass der Steuerpflichtige sich *"üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt"* (vgl. UFS 16.5.2008, RV/0065-F/08; 29.3.2010, RV/0431-F/08; 9.11.2011, RV/0326-F/089). Im Berufungsfall ist der Berufungswerber an maximal 2 von 36 (2004) bzw. an 2 von 22 (2005) Arbeitstagen in der Schweiz zurückgeblieben. Das sind aber nur 5,26 % bzw. 9,09 % der Schweizer Arbeitstage. Der Berufungswerber wäre daher hinsichtlich seiner Tätigkeit in der Schweiz als Grenzgänger einzustufen mit dem Ergebnis, dass das Besteuerungsrecht auf die darauf entfallenden Einkunftsteile Österreich zustünde.

Auch für die übrigen Auslandstätigkeiten stünde das Besteuerungsrecht Österreich zu, da sich der Berufungswerber laut den Tätigkeitstabellen in keinem der Tätigkeitsstaaten (Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien, Italien) an mehr als 183 Tagen im Jahr aufgehalten hat und die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und diesen Staaten das Besteuerungsrecht jeweils dem Ansässigkeitsstaat zuteilen.

Es war daher wie folgt zu entscheiden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2004 war im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 2. Mai 2008 teilweise stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2004 entsprechend abzuändern, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 war als unbegründet abzuweisen."

Gegen diese Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates wurde seitens der Bf. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluss vom 16. Juni 2014, 2012/15/0081, hat der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und Folgendes ausgeführt:

"[...]

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

Dem Beschwerdeführer, der eine Steuerfreiheit von Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geltend machte, wurde im Verfahren mehrfach Gelegenheit geboten, detailliertere Nachweise zu seinem Tätigkeitsfeld vorzulegen, wobei diese insbesondere deshalb erforderlich waren, weil sich das vom Beschwerdeführer beschriebene Tätigkeitsfeld - wie vom ihm selbst eingeräumt - aus begünstigten Errichtungstätigkeiten einerseits und laufenden Betriebstätigkeiten im Ausland andererseits zusammensetzte.

Gemäß § 115 Abs. 1 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. Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht finden, dass im Beschwerdefall die Abgabenbehörde nicht diesem Grundsatz entsprechend vorgegangen wäre, zumal dieser Verfahrensgrundsatz mit der Verpflichtung der Partei korrespondiert, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 98/15/0108).

Der angefochtene Bescheid beruht auf Tatsachenfeststellungen, welche die belangte Behörde vor diesem Hintergrund in freier Beweiswürdigung getroffen hat. Der Beschwerde gelingt es nicht, die Beweiswürdigung der belangten Behörde insgesamt als unschlüssig erkennen zu lassen oder eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen. Die Richtigkeit der Beweiswürdigung dahingehend zu beurteilen, ob auch ein anderer Ablauf der Ereignisse schlüssig

begründbar wäre, liegt außerhalb der Prüfungskompetenz des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg Erkenntnis vom 24. Februar 2010, 2006/13/0119).

In der vorliegenden Beschwerde werden hinsichtlich des relevierten Beschwerdepunkts keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerde abzulehnen.

[...]."

Ausgehend von dieser Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 23.2.2012, RV/0333-F/08, und des vorliegenden Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 2014, 2012/15/0081, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts davon auszugehen, dass auch für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2006 bis 2009 die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht anzuwenden ist. Die Ansicht des unabhängigen Finanzsenates in der Entscheidung vom 23.2.2012, RV/0333-F/08, in der über die Jahre 2004 und 2005 entschieden wurde, wird auch in dem vorliegenden die streitgegenständlichen Jahre 2006 bis 2009 zu entscheidenden Fall seitens des Bundesfinanzgerichtes sowohl in sachverhaltsmäßiger als auch in rechtlicher Hinsicht vertreten. Das Bundesfinanzgericht ist in freier Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO davon überzeugt, dass sich das Tätigkeitsfeld des Bf. in den Jahren 2006 bis 2009 gegenüber dem in den Jahren 2004 und 2005 entfalteten Tätigkeitsfeld nicht entscheidungswesentlich geändert hat bzw. in sachverhaltsmäßiger Hinsicht der Sachverhalt für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2006 bis 2009 mit dem vom unabhängigen Finanzsenat für die Jahre 2004 und 2005 festgestellten Sachverhalt in den entscheidungswesentlichen Punkten völlig gleichgelagert ist.

Dies ergibt sich schon aus den eigenen Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf. in den Beschwerden vom 11.10.2012 und vom 20.08.2013, in denen begründend gleichlautend ausgeführt wurde: "Als Begründung führen wir an, dass betreffend die Einkommensteuer 2004 u. 2005 über die gleiche Thematik eine Beschwerde beim VwGH anhängig ist. Auf die Begründungen zu den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 und den bezughabenden VwGH-Beschwerden wird zur Begründung dieser Berufungen verwiesen." Eine Differenzierung in sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde dabei nicht aufgezeigt.

In diesem Zusammenhang wurde der Bf. seitens des Bundesfinanzgerichtes in der dem Bf. zugestellten Ladung zur mündlichen Verhandlung (Ladung von 02.10.2019) ergänzend auch ausdrücklich um nähere Angaben ersucht, die das Begehren des Bf. stützen könnten. Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde dem Bf. im Rahmen ergänzender Sachverhaltsermittlungen Folgendes mitgeteilt bzw. der Bf. dazu aufgefordert, diesbezüglich nähere Angaben zu machen: "Hingewiesen wird darauf, dass zur streitgegenständlichen Frage der Steuerfreiheit von Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 der Unabhängige Finanzsenat über die Beschwerden (Berufungen) der beschwerdeführenden Partei betreffend Einkommensteuer 2004 und

2005 abweisend entschieden bzw. die Voraussetzungen der Steuerfreiheit verneint hat (UFS vom 23.02.2012, RV/0333-F/08). Diese Entscheidung des UFS hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 26.06.2014, 2012/15/0081, bestätigt. In den gegen die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 erhobenen Beschwerden (Berufungen) wird zur Begründung auf die Begründungen zu den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 und den bezughabenden VwGH-Beschwerden verwiesen. Auch in den Vorlageanträgen betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 wird weder in sachverhaltsmäßiger noch in rechtlicher Hinsicht Anderes oder Ergänzendes vorgebracht. Auf dieser Grundlage und nach dem vorliegenden Aktenstand geht das Bundesfinanzgericht somit derzeit davon aus, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt betreffend die Jahre 2006 bis 2009 dem Sachverhalt der bereits entschiedenen Jahre 2004 und 2005 entspricht bzw. gleichgelagert ist. Wie der UFS in seiner o.a. Entscheidung ausgeführt hat, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu. Der Steuerpflichtige hat anhand entsprechender Dokumentationen darzulegen, dass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt sind (vgl. die o.a. Entscheidung des UFS 23.02.2012, Seite 14 ff). Die beschwerdeführende Partei wird daher eingeladen, im Rahmen der mündlichen Verhandlung den Nachweis dafür, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gegeben sind, mittels entsprechender Unterlagen zu erbringen."

Wie bereits angeführt, hat der Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (betreffend aller streitverfangenen Jahre 2006 bis 2009) zurückgezogen. Auch sonstige Angaben wurden vom Bf. dem Bundesfinanzgericht gegenüber nicht gemacht.

Wie ebenfalls bereits ausgeführt, werden auch die rechtlichen Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates in der Entscheidung vom 23.2.2012, RV/0333-F/08, die mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 2014, 2012/15/0081, bestätigt wurden, seitens des Bundesfinanzgerichtes auch in dem hier für die Jahre 2006 bis 2009 zu entscheidenden Fall vollumfänglich vertreten. Nur ergänzend wird hierzu angemerkt, dass die in Artikel 15 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 64/1975, enthaltene Regelung für Grenzgänger durch das BGBl. III Nr. 22/2007 (mit Wirkung ab dem 01.01.2006) aufgehoben wurde (Anm.: somit besteht österreichischer Besteuerungsanspruch bei in Österreich ansässigen Personen mit Beschäftigungsort in der Schweiz unabhängig davon, dass die Betroffenen den Grenzgängerstatus besitzen; vgl. Art. 15, 23 DBA-Schweiz).

Insgesamt war daher aus diesen Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 16. Juni 2014, 2012/15/0081, geklärt, dass für die geltend gemachte Steuerfreiheit von Einkünften gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 detailliertere Nachweise zum Tätigkeitsfeld vorzulegen gewesen wären. Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art. 133 B-VG sind daher nicht gegeben.

Feldkirch, am 30. Dezember 2019