

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch KSH Steuerberatungs GmbH, Mölttschacher Weg 52 über die Beschwerde vom 26. August 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe je vom 20. Mai 2025 betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag jeweils für den Zeitraum 01/2021-12/2023 zu Recht erkannt (Steuernummer ***BF1StNr1***):

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage strittig, ob die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 10 lit. f 4 TS EStG 1988 zu Recht in Anspruch genommen hat.

Im Zuge einer am Sitz der Bf. im **Jahr 2025** durchgeführten Außenprüfung ua die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag (in der Folge kurz: DB), sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (in der Folge kurz: DZ) 2021-2023 betreffend, wurde – soweit für das gerichtliche Verfahren noch von Relevanz - die Feststellung getroffen, dass zwei Dienstnehmer für den Aufbau von Anlagen für mehr als einen Monat ins nichteuropäische Ausland [Australien (in der Folge kurz: AUS), Republik Südafrika (in der Folge kurz: RSA), Russische Föderation (in der Folge kurz: RUS) und die USA] entsendet worden waren und Mangels Nachweis, dass in diesen Ländern außerordentliche Erschwernisse vorgelegen hätten, die steuerliche Begünstigung nach der

eingangs genannten Norm zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei. Folglich sei die Bf. nicht nur zur Haftung für die Lohnsteuer nach § 82 EStG 1988 heranzuziehen, sondern auch der DB und DZ entsprechend zu erhöhen.

Die belangte Behörde schloss sich dem Ergebnis der Außenprüfung an und erließ jeweils am **20.5.2025** die Haftungsbescheide für die Jahre 2021-2023, sowie die damit korrespondierenden Bescheide, mit denen der DB und der DZ festgesetzt wurden.

Dagegen erhob die steuerlich vertretene Bf. am **26.8.2025** – nach mehrfachen Fristverlängerungen – das Rechtsmittel der Beschwerde und monierte darin die Feststellungen der Bp. zu den Montageprojekten in AUS und RUS. Sie habe die Steuerbegünstigung ausschließlich aufgrund des § 3 Abs. 1 Z. 10 lit. f 4 TS EStG gewährt, weshalb auch nur auf die Anwendbarkeit dieser Norm eingegangen werde. Das dort genannte Tatbestandsmerkmal „Land“ sei örtlich zu reduzieren und nicht iS von „Staat oder Staatsgebiet“ zu verstehen, um der Zielsetzung der Regelung, nämlich Arbeitnehmer zu Tätigkeiten mit erschwerten Bedingungen im Ausland zu bewegen, gerecht zu werden. In einem legte sie einerseits Klimadiagramme des bei der Mine von A (AUS) gelegenen Flugplatzes („A Airport“) und andererseits der Mine in B, Region Transbaikalien (RUS) vor, aus denen nach Ansicht der Bf. die extremen, vom Inland abweichenden Klima- und Wetterbedingungen an den Einsatzorten hervorgehen würden.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde am **19.9.2025** als unbegründet ab. Inhaltlich führte sie aus, dass – gestützt auf die Gesetzesmaterialien zur genannten Bestimmung – „Land“ iS von politischem Staat bzw. Staatsgebiet verstanden werden muss. Vergleichsparameter für die Beurteilung der Frage, ob eine außerordentliche Erschwernis in den Aufenthaltsbedingungen vorliege, ist somit stets das gesamte Land und nicht eine (Teil-)Region. Diesen landesweiten Nachweis habe die Bf. nicht erbracht, weshalb die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Die Bf. beantragte mit Eingabe vom **18.2.2026** (nach gewährter Fristverlängerung) die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht unter Aufrechterhaltung ihres Rechtsstandpunktes; in einem stellte sie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am **28.4.2026** legte die belangte Behörde die Beschwerde an das Gericht vor und beantragte deren Abweisung aus den – im Wesentlichen - bereits in der BVE dargelegten Gründen.

Das Gericht forderte die Bf. mit verfahrensleitender Verfügung vom **28.5.2026** auf, sämtliches Vorbringen abschließend zu erstatten, sowie alle Beweismittel, die ihren Verfahrensstandpunkt tragen – sofern noch nicht erfolgt – vorzulegen bzw. binnen selber Frist entsprechende Anträge zu stellen, sowie mitzuteilen, ob der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht bleibe.

Mit Eingabe vom 9.6.2026 zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück, wovon die Amtspartei am selben Tag in Kenntnis gesetzt wurde. Ein Antrag gemäß § 274 Abs. 1 lt. Satz BAO wurde in der Folge nicht gestellt. Schließlich führte die Bf. am 22.6.2026 im irrümlich an das FAG gerichteten Schriftsatz zusammengefasst aus, dass in den betroffenen Ländern jeweils Regelungen bestünden, die aufgrund der dort herrschenden klimatischen Bedingungen Sonderregelungen für Arbeitende vorsehen würden; der beim BFG am 30.6.2026 (Poststempel 29.6.2026) eingelangten Eingabe waren keine weiteren Beweismittel beigelegt worden.

II. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Vertrag vom x.x.xxxx mit dem Sitz in der politischen Gemeinde C gegründete Kapitalgesellschaft, die unter der FN xxxxxx im Firmenbuch des Landesgerichtes Klagenfurt eingetragen ist. Ihr Geschäftszweig ist die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von Maschinen und Anlagen aller Art, wobei sie als ein weltweit operierender Anbieter im Anlagen- und Maschinenbau, spezialisiert auf den Schwermaschinenbau, tätig ist.

Sie entsandte ihren Mitarbeiter XX, geb. am xx.xx.xxxx und wohnhaft in Adresse im Zeitraum März und April 2023 als „Senior Electrical Engineer“ im Zusammenhang mit dem Einbau von Elektrobauteilen in die sog. „A-Mine“ nach AUS; diese Eisenerzmine liegt konkret in der P-Region im Bundesstaat Westaustralien, ca. xxxx km südlich von Port H im N Land (WA, AUS). Die Mine verfügt über einen eigenen, ca. xxx km westlich gelegenen privaten Flughafen (internat. Kennung: IATA: xxxx), der – aufgrund der Abgeschiedenheit - weitestgehend nur für das Ein- und Ausfliegen der in der Mine Beschäftigten bzw. der Versorgung der Anlage mit Gütern genutzt wird. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Aufenthaltsbedingungen während der Entsendungszeit in AUS im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis dargestellt haben.

YY, geb. am xx.xx.xxxx, wohnhaft in Adresse wurde von der Bf. je als „Senior Field Service Supervisor“

- zwischen September und November 2021 in die Mine D (RSA),
- zwischen Jänner und März 2022 in die Mine B (RUS) und
- im Zeitraum Juli und August 2023 nach E (USA)

zum Aufbau von Großanlagen zur Gewinnung von Rohstoffen entsendet. Die B-Mine ist eine große Kupfermine im Süden Russlands in der Region Zabaykalsky, etwa xxx km südlich der Stadt H an der Baikal-Amur-Magistrale (Region Transbaikalien als Teil des Südsibirischen Gebirges), und ist über den Flughafen von H (Kennung IATA: xxxxx) erreichbar. Es kann einerseits nicht festgestellt werden, dass der Dienstnehmer im Rahmen seines Einsatzes in RUS überwiegend in großen Höhen tätig war und andererseits, dass die Aufenthaltsbedingungen in

RSA, RUS bzw. den USA im Vergleich zum Inland je eine außerordentliche Erschwernis dargestellt haben.

Den Dienstnehmern wurden im fraglichen Zeitraum weder steuerfreie Zulagen oder Zuschläge gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 ausbezahlt, noch Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat bezahlt. Auch haben die Angestellten der Bf. aus den Entsendungen keinerlei Werbungskosten im Rahmen der eigenen ArbeitnehmerInnenveranlagungen geltend gemacht.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Bf. gründen auf einer Einsicht des Gerichts ins Firmenbuch bzw. in die dort hinterlegten Urkunden; ihr Tätigkeitsbereich geht einerseits aus dem Firmenbuch hervor, andererseits wird dieser auf ihrer Homepage näher umschrieben (abrufbar unter xxxxxxxx).

Zwischen den Parteien ist weiters unstrittig, dass die namentlich genannten Mitarbeiter zu den festgestellten Zeiten an die im Sachverhalt genannten Orte zur Verrichtung der ebenso dargelegten Tätigkeiten entsendet wurden; aus den Akten ergeben sich daran auch für das Gericht keinerlei Zweifel, weshalb den übereinstimmenden Vorbringen der Streitteile zu folgen war. Die Geburtsdaten bzw. Wohnsitze der Dienstnehmer wurden dem ZMR entnommen.

Was die Feststellungen zu den konkreten Auslandsgebieten in RUS und AUS anlangt, hat sich das Gericht einer Abfrage im Wikipedia bedient (<https://en.wikipedia.org/wiki/A> bzw. B), deren Inhalte – zumal sie sich im Wesentlichen mit dem Vorbringen der Bf. decken – übernommen werden konnten.

Die Negativfeststellungen in Bezug auf die Aufenthaltsbedingungen in den Entsendestaaten im Vergleich zum Inland, respektive, dass keine außerordentliche Erschwernisse vorlagen, beruhen auf nachfolgenden Überlegungen: Eingangs ist festzuhalten, dass die nachfolgenden Ausführungen von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getragen sind, dass von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (so zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei einer abgabenrechtlichen Begünstigung, bei der der Steuerpflichtige, der eine solche in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191). Weiters ist der Grundsatz der Amtswegigkeit durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Bf. etwa bei Auslandssachverhalten eingeschränkt (§ 115 Abs 1 BAO). All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorausgeschickt zeigt sich sohin

für den vorliegenden Sachverhalt, dass es an der Bf. liegt – die ja eine Steuerfreiheit und somit eine Begünstigung nach der genannten Judikatur begehrt –, die anspruchsbegründenden Tatbestandsmerkmale unter Ausschluss jeden Zweifels zu beweisen. Dieser Beweis ist ihr aber nicht gelungen: So wurden keinerlei Unterlagen zu allenfalls bestehenden außerordentlichen Erschwernisse für RSA bzw. die USA vorgelegt; solche können auch aus den von der Bf. übermittelten Montagezeichnungen diese Länder betreffend nicht abgeleitet werden (ON 38 und 40 im Akt). Nun wurden zwar für RUS und AUS diverse Klimadiagramme zum Beweis der außerordentlichen Erschwernis übermittelt, all diese zeigen aber lediglich die Klima- bzw. Wetterbedingungen an den jeweiligen Einsatzorten; gemäß des – im Zuge der rechtlichen Beurteilung ausführlich dargelegten – Rechtsverständnisses, wonach unter „Land“ gemäß § 3 Abs. 1 Z 10. Lit. f TS 4 EStG 1988 ein solches im staatsrechtlichen Sinn zu verstehen ist, ist die Bf. sohin ihrer – zuvor näher beschriebenen – Beweispflicht nicht nachgekommen: Es wäre an ihr gelegen, für die betreffenden Staaten (und nicht bloß für punktuelle Regionen bzw. Orte) entsprechende Beweismittel vorzulegen bzw. Anträge zu stellen, aus denen die besondere Belastung ableitbar ist. Da die Bf. lediglich die klimatischen Bedingungen an einzelnen, geografisch sehr eingeschränkten Teilen dieser Staaten nachzuweisen versucht hat, war folglich die Negativfeststellung zu treffen. Nur der Ordnung halber ist zu den Beilagen zur Beschwerde noch folgendes festzuhalten: Darin wird gerade nicht die konkrete Wetterlage während der Aufenthaltszeiträume der Dienstnehmer abgebildet, sondern handelt es sich lediglich um die Wiedergabe von Klimadiagrammen bzw. -modellen, sohin von grafischen Darstellungen des Klimas eines bestimmten Ortes über einen längeren Zeitraum hinweg. Konkrete in den Schriftsätzen dargelegte Temperaturmessungen betreffen auch nicht die fraglichen Veranlagungsjahre, sondern wurden etwa für A Werte des Jahres 2024 abgebildet, dies, obwohl der Dienstnehmer im März und April 2023 dort tätig war. Auch die Daten für B beziehen sich auf das Jahr 2024 und bilden somit keinen taugliche Grundlage, um die tatsächlichen Bedingungen im Entsendungszeitraum 2022 festzustellen. Schließlich können auch Abfragen via ChatGPT bzw. Übersetzungen mittels KI nicht die Beweispflicht der Bf. ersetzen, die eben die konkreten Bedingungen in den Entsendezeiten nachzuweisen gehabt hätte (vgl. etwa Beschwerde vom 26.8.2025, S. 8 oder Schriftsatz vom 22.6.2026). Schließlich vermochten auch die in den vorgelegten Bautagebüchern teilweise genannten Temperaturen (ON 7-15 im Akt), nichts an der getroffenen Beweiswürdigung zu ändern, beziehen sich diese ja ausschließlich auf die Mine B und somit nicht auf das Land Russland im Sinne der hier vertretenen Rechtsauffassung. Dass in den einzelnen Ländern Sonderregeln für Arbeiten in den betroffenen Regionen bestehen, substituiert die konkrete Beweispflicht der Bf. ebenso wenig (vgl. die Ausführungen im Schriftsatz vom 22.6.2026).

Des Weiteren ist der belangten Behörde beizupflichten, dass der Nachweis der überwiegend in großen Höhen erfolgten Tätigkeiten des Dienstnehmers YY im Rahmen seines Einsatzes in RUS nicht erbracht wurde: Weder aus der Montagezeichnung (ON 41 im Akt), noch aus den vorgelegten Bautagebüchern bzw. den Lichtbildern ist eine derartige Feststellung unter

Ausschluss jeden Zweifels ableitbar, wobei – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die diesbezüglichen Ausführungen im Bp.-Bericht, S. 4 verwiesen wird. Demnach hat der Arbeitnehmer zwar auch Arbeiten in großen Höhen ausgeführt, dies aber offenbar nicht überwiegend, da in den Unterlagen auch häufig administrative und sonstige manuelle Arbeiten, die gerade nicht in der Höhe erledigt wurden, dokumentiert sind (etwa Teilnahme an diversen Besprechungen, Ausbildungen, Büroarbeiten, Wechseln von Halbschalen und Prüfung der Vollständigkeit der Bauteile/Schrauben). Das Gericht hat aus den vorgelegten Unterlagen zwar den Eindruck gewonnen, dass Arbeiten auch unter erschwerten Bedingungen zu erbringen waren (Höhe, starker Wind, eisige Temperaturen); es war aber nicht feststellbar, in welchem zeitlichen Ausmaß diese – im Gegensatz zu den anderen festgehaltenen Tätigkeiten - ausgeübt wurden, respektive, ob diese überwiegend in beträchtlicher Höhe, unter starkem Wind etc. erfolgt wären. Die Bf. hat dazu – trotz Aufforderung auch durch das Gericht am 28.5.2026 – keinerlei Beweisanträge gestellt bzw. Urkunden odgl. vorgelegt.

Dass den Mitarbeitern weder steuerfreie Zulagen noch Zuschläge ausbezahlt und keine Kosten für Familienheimfahrten getragen, bzw. solche auch in den Veranlagungen nicht geltend gemacht wurden, ist unstrittig bzw. resultiert aus einer Einsicht des Gerichtes in die Veranlagungsakten der Dienstnehmer.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a. Zum § 3 Abs. 1 Z. 10 lit. f EStG 1988

Nach § 3 Abs. 1 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

10. 60% der steuerpflichtigen Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn von vorübergehend ins Ausland entsendeten unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, soweit dieser Betrag monatlich die für das Jahr der Tätigkeit maßgebende monatliche Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG nicht übersteigt. Ist der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum nicht durchgehend ins Ausland entsendet, ist der Höchstbetrag aus der täglichen Höchstbeitragsgrundlage nach § 108 ASVG abzuleiten. Für die Steuerfreiheit bestehen folgende Voraussetzungen:

f) Die im Ausland zu leistenden Arbeiten sind überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten. Solche Umstände liegen insbesondere vor, wenn die Arbeiten

– in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung bewirken (§ 68 Abs. 5 erster Teilstrich), oder

- *im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen (§ 68 Abs. 5 zweiter Teilstrich), oder*
- *infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen (§ 68 Abs. 5 dritter Teilstrich), oder*
- *in einem Land erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder*
- *in einer Region erfolgen, für die nachweislich am Beginn des jeweiligen Kalendermonats der Tätigkeit eine erhöhte Sicherheitsgefährdung vorliegt (insbesondere Kriegs- oder Terrorgefahr).*

Die Steuerfreiheit besteht nicht, wenn der Arbeitgeber während der Auslandsentsendung

- *die Kosten für mehr als eine Familienheimfahrt im Kalendermonat trägt oder*
- *Zulagen und Zuschläge gemäß § 68 steuerfrei behandelt.*

Mit der Steuerfreiheit ist die Berücksichtigung der mit dieser Auslandstätigkeit verbundenen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 sowie der Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung abgegolten, es sei denn, der Arbeitnehmer beantragt ihre Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung; in diesem Fall steht die Steuerbefreiung nicht zu.“

Die Bf. stützt die Steuerfreiheit ausschließlich auf TS 4 der leg. cit (Beschwerde vom 26.8.2025, S. 2 iVm Vorlageantrag vom 18.2.2026, S. 1), somit darauf, dass die Arbeiten „**in einem Land** erfolgen, in dem die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellen“. Nun besteht zwischen den Parteien Uneinigkeit darüber, was unter dem Tatbestandsmerkmal „Land“ iSd hier fraglichen Norm zu verstehen ist, da der Begriff im Gesetz selbst nicht gesondert definiert wird. Aus Wortlaut, Systematik und Zweck des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f EStG ergibt sich für das erkennende Gericht aus den nachfolgenden Überlegungen, dass unter der Wendung „Land“ ein ausländischer Staat und nicht ein Teil eines solchen gemeint ist: So unterscheidet etwa der Gesetzgeber selbst bereits in der lit. f klar zwischen dem „Land“ im TS 4 einerseits und der „Region“ im TS 5 andererseits, sodass beiden Begriffen folglich jedenfalls unterschiedliche Bedeutungen zukommen müssen; eine andere Sicht würde ansonsten nämlich das vom Normsetzer abweichend gewählte Wording sinnlos bzw. zumindest nicht erklärbar machen. Wäre unter „Land“ – wie von der Bf. intendiert – auch nur ein Teil eines Staatsgebietes zu verstehen, so hätte es nach Ansicht des Gerichtes der TS 5 gar nicht bedurft, da eine erhöhte Sicherheitsgefährdung etwa durch Kriegs- oder Terrorgefahr, unzweifelhaft auch eine außerordentliche Erschwernis der Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland darstellt. Es ist dem Gesetzgeber somit nicht zu unterstellen, mit der TS 5

eine überflüssige Norm erlassen zu haben; vielmehr ist eine Auslegung zu wählen, die den beiden TS praktische Bedeutung und Wirksamkeit verleiht, sodass als Zwischenergebnis an dieser Stelle festzuhalten ist, dass der Normgeber zwischen den Begriffen „Land“ und „Region“ bewusst und gewollt differenziert; ihnen ist daher ein unterschiedlicher Bedeutungsinhalt beizumessen. Welcher normative Gehalt diesen konkret zukommt, erschließt sich aus den Gesetzesmaterialien, die – sofern für die Beurteilung von Relevanz – wie folgt lauten (1212 der Beilagen XXIV. GP):*„[...] Die Zurverfügungstellung von Know-How und Dienstleistungen von Unternehmen des EU/EWR-Raumes und der Schweiz stärkt die Wettbewerbsfähigkeit dieses Raumes. Um ein entsprechendes Auslandsengagement zu gewährleisten, soll daher Arbeitnehmern ein Anreiz geboten werden, die Strapazen eines länger dauernden Auslandsaufenthaltes auf sich zu nehmen. Andererseits soll der administrative Aufwand für Arbeitgeber verringert und für die Finanzverwaltung der Gesetzesvollzug erleichtert werden, weil durch die Befreiung ansonsten zustehende Begünstigungen entfallen und die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten abgegolten ist.*

Eine außerordentliche Erschwernis kann sich auch aus den Aufenthaltsbedingungen im Einsatzland ergeben, die im Vergleich zum Inland wesentlich belastender sind. Unter diesem Aspekt sind das Einsatzland allgemein betreffende Umstände angesprochen, wie zB Klima, Infrastruktur, persönliche Sicherheit oder ein gegenüber dem Inland wesentlich geringerer Standard an medizinischer Versorgung. Für Staaten der Europäischen Union wird eine derartige länderspezifische Erschwernis allein regelmäßig nicht zutreffen; Staaten, die in der Spalte 1 bis 3 der Liste der Entwicklungsländer („DAC-List of ODA Recipients“) aufgezählt sind, werden dagegen dieses Kriterium erfüllen (in der Spalte 1 sind die „Least Developed Countries“, in der Spalte 2 die „Other Low Income Countries“ und in der Spalte 3 die „Lower Middle Income Countries and Territories“ erfasst). Auch eine (gegebenenfalls nur temporäre) regionale Gefährdungssituation stellt erschwerende Umstände dar: Dies wird zutreffen, wenn vom Bundesminister für europäische und internationale Angelegenheiten für das betreffende Land eine Reisewarnung ausgegeben wurde oder sonst eine erhöhte Sicherheitsgefährdung (zB Kriegs- oder Unruhezustände, Kriegs- oder Terrorgefahr) vorliegt. Ist die Sicherheitsgefährdung nicht bereits zu Beginn der Tätigkeit gegeben, sondern tritt erst während der Auslandstätigkeit ein, soll die Befreiung nur zustehen, wenn sie für einen gesamten Kalendermonat vorliegt.“

Selbst der Gesetzgeber spricht somit im Zusammenhang mit § 3 Abs. 1 Z 10 lit. f 4 TS expressis verbis mehrfach vom „Einsatzland“ und verweist auf bestimmte in von der OECD geführten Listen genannte Staaten. Erst zur Erläuterung der TS 5 wird auf „regionale Gefährdungssituationen“ eingegangen, sodass insgesamt zu konstatieren ist, dass ein Verständnis des Begriffs „Land“ im Sinne einer bloßen Region eines Staates weder im Gesetzestext selbst noch in den Materialien eine Stütze findet. Systematik und Zweck der Regelung sprechen daher eindeutig für ein staatsbezogenes Verständnis des Begriffs „Land“.

b. Zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988:

Nach der Aussage des § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner. Aus dem vorangestellten § 82 EStG 1988 folgt aber, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, dh für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an die belangte Behörde haftet (*Doralt*, EStG-Kommentar, Rz 11 zu § 82).

Ein Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 hat nach § 202 Abs. 1 BAO iVm § 201 Abs. 2 BAO ua zur Voraussetzung, dass bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Entscheidend ist im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO und entsprechenden Bescheiden nach § 202 BAO somit, ob und gegebenenfalls welche für die belangte Behörde seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände herangezogen wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind. In den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheiden wird zur Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 20.5.2025 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030). Im verwiesenen Bericht bzw. der Niederschrift wird u.a. ausgeführt, dass die steuerfreie Behandlung als unrichtig moniert wurde. Vor dem Hintergrund der unmittelbar vor der Bescheiderlassung durchgeführten Außenprüfung bringt die jeweilige Bescheidbegründung sohin mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass es sich bei der Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 lit. f EStG 1988 um den von der belangten Behörde herangezogenen Tatsachenkomplex iSd § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO handelt. Dass der belangten Behörde diese Tatsachen bereits früher bekannt waren bzw. bekannt sein hätten müssen, hat das Beweisverfahren nicht ergeben. Es lag sohin zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide ein bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigender Grund vor. Die verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide sind sohin dem Grunde nach – entgegen der unsubstantiierten Bestreitung der Bf. - zu Recht erlassen worden.

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung steht im Ermessen der Behörde. Danach wäre der Arbeitgeber insbesondere dann nicht zur Haftung heranzuziehen, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird und er die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet hat. Der Arbeitgeber hat gegebenenfalls zu beweisen, dass die Einkommensteuer bereits entrichtet worden ist oder die dafür erforderlichen Daten bekannt zu geben. (*Doralt*, aaO, Rz 2 und 4 zu § 82; VwGH 25.04.2002, 2001/15/0152;

10.04.1985, 84/13/0004). Derartige Beweise wurden von Seiten der Bf. nicht erbracht; auch liegt keine Geringfügigkeit des Forderungsbetrages vor; schließlich haben sich keinerlei Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Bf. ergeben; auch berechnete Interessen die gegen eine Haftungsinanspruchnahme der Bf. sprechen könnten, haben sich im Beschwerdeverfahren nicht ergeben bzw. wurden solche nicht geltend gemacht.

Auch der Höhe nach haben die Bescheide keine Änderung zu erfahren: Es gibt keinerlei Ermittlungsergebnisse für eine unrichtige Berechnung.

Da – wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt – keinerlei Nachweise dafür vorgelegt wurden, dass die Tätigkeiten in Ländern erfolgten, in denen die Aufenthaltsbedingungen im Vergleich zum Inland eine außerordentliche Erschwernis darstellten, war der Beschwerde sohin der Erfolg zu versagen.

2. Zu Spruchpunkt II. (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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im Gegenstand vor: Was unter dem Begriff „Land“ iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit f TS 4 EStG zu verstehen ist, hat der VwGH - soweit überblickbar – noch nicht beantwortet. Ob darunter, wie im gegenständlichen Erkenntnis vertreten, ausschließlich der staatsrechtliche Begriff fällt oder ob er, insbesondere bei flächenmäßig großen Staaten wie Russland und Australien, auch bloß Regionen bzw. subnationale Gebietseinheiten umfasst, stellt eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage dar, weshalb die ordentliche Revision zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juni 2026