

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch ***Steuerberater***, über die Beschwerde vom 20.5.2026 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 11.5.2026, mit dem der Antrag des Beschwerdeführers vom 10.9.2024 auf Aufhebung der Abweisungsbescheide vom 20.9.2023 betreffend den Antrag vom 2.4.2023 auf Aufhebung der Bescheide bezüglich der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und 2018 vom 18.08.2022 abgewiesen wurde, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Spruch lautet:

„Die Bescheide vom 20.09.2023, mit denen der Antrag vom 2.4.2024 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2016 und 2018 abgewiesen wurde, werden aufgehoben.“

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Ausfertigungsdatum 18.8.2022 ergingen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und 2018. Aufgrund der beigebrachten Unterlagen wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug (KZ 359) im Jahr 2016 in Höhe von € 65.340 (Tätigkeitsland: Kanada) sowie im Jahr 2018 in Höhe von € 41.748,20 (Tätigkeitsland: Türkei/Italien) erfasst. Mangels nachgewiesener Steuerzahlungen im Ausland konnten in beiden Jahren keine ausländischen Steuern angerechnet werden, somit ergaben sich hohe Abgabenschulden in den Einkommensteuerbescheiden 2016 (€ 20.551) und 2018 (€ 12.225).

2. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 2.4.2023 wurde ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2016 und 2018 gestellt.
Es wurde gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die Steuerfreiheit von 60% der ausländischen steuerpflichtigen Einkünfte begehrt.
3. Der steuerlichen Vertretung wurde mit Vorhalt vom 24.07.2023 die Möglichkeit gegeben, die Voraussetzungen gem. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a – f EStG 1988 nachzuweisen und auch die begehrte (betragliche) Steuerfreiheit bekannt zu geben. Im Antwortschreiben vom 03.09.2023 wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass er bereits alle Unterlagen der Finanzverwaltung übergeben habe und die Finanzverwaltung die begehrte Steuerfreiheit von Amts wegen bereits hätte berücksichtigen können.
4. Mangels entsprechenden Nachweises wurde mit Bescheiden vom 20.09.2023 der Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO abgewiesen.
5. Mit Schreiben vom 10.9.2024 stellte der steuerliche Vertreter den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Abweisungsbescheide vom 20.9.2023.
6. Mit Ausfertigungsdatum 17.3.2025 wurden Bescheide mit folgendem Spruch erlassen:
„Der Antrag vom 10.9.2024 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 (bzw. 2018) wird abgewiesen“.
7. Gegen diese Bescheide wurde fristgerecht Beschwerde erhoben, die mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.11.2025 abgewiesen wurde.
8. Nach beantragter Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht hob dieses die Bescheide vom 17.3.2025 auf, weil über einen Antrag abgesprochen wurde, der nicht gestellt wurde (BFG 13.4.2026, RV/3100834/2025).
9. Am 05.5.2025 verstarb der Beschwerdeführer.
10. Mit Bescheid vom 11.5.2026 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 299 BAO betreffend die Abweisungsbescheide vom 20.9.2023 bezüglich der Einkommensteuer 2016 und 2018 ab.

11. Am 20.5.2026 stellte der steuerliche Vertreter einen Vorlageantrag und beantragte das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung. Außerdem wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.
12. Am 17.6.2026 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung.
13. Am 10.07.2026 übermittelte der steuerliche Vertreter Unterlagen, bezüglich der „erschwerenden Umstände“ iZm mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers. Diese Unterlagen wurden vom Bundesfinanzgericht der belangten Behörde übermittelt.
14. Mit am 17.7.2026 eingelangtem Schreiben wurde der Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der am tt.05.2025 verstorbene Beschwerdeführer war österreichischer Staatsbürger und war in den strittigen Jahren 2016 und 2018 als Bauarbeiter an einer Tunnelbohrmaschine für die Firma ***A*** in Kanada (2016) bzw. Italien/Türkei (2018) beruflich tätig.

In den Jahren 2016 und 2018 bezog er als vorübergehend ins Ausland entsendeter, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, Einkünfte aus laufendem Arbeitslohn.

Die Entsendung erfolgte von einem Betrieb in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union an Einsatzorte, die mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegen.

Die Tätigkeiten waren nicht auf Dauer angelegt, aber die Entsendungen erfolgten ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.

Die im Ausland zu leistenden Arbeiten an einer Tunnelbohrmaschine waren überwiegend unter erschwerenden Umständen zu leisten. Die Arbeiten bewirkten in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers oder seiner Kleidung. Im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen stellten sie eine außerordentliche Erschwernis dar. Die Arbeiten brachten infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akten und den von der beschwerdeführenden Partei am 10.7.2026 übermittelten Unterlagen samt einer Fotodokumentation zu den Umständen der geleisteten Arbeiten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl. I Nr. 117/2016, sind von der Einkommensteuer befreit:

„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:

Die Entsendung erfolgt von

–einem Betrieb oder einer Betriebsstätte eines in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz ansässigen Arbeitgebers, oder

- einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz gelegenen Betriebsstätte eines in einem Drittstaat ansässigen Arbeitgebers.

b) Die Entsendung erfolgt an einen Einsatzort, der mehr als 400 Kilometer Luftlinie vom nächstgelegenen Punkt des österreichischen Staatsgebietes entfernt liegt.

c) Die Entsendung erfolgt nicht in eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 Abs. 2 lit. a und b der Bundesabgabenordnung des Arbeitgebers oder des Beschäftigers im Sinne des § 3 Abs. 3 Arbeitskräfteüberlassungsgesetz.

d) Die Tätigkeit des entsendeten Arbeitnehmers im Ausland ist – ungeachtet ihrer vorübergehenden Ausübung – ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt. Dies ist insbesondere bei Tätigkeiten der Fall, die mit der Erbringung einer Leistung gegenüber einem Auftraggeber abgeschlossen sind. Tätigkeiten, die Leistungen zum Gegenstand haben, die – losgelöst von den Umständen des konkreten Falles – regelmäßig ohne zeitliche Befristung erbracht werden, sind auch dann auf Dauer angelegt, wenn sie im konkreten Fall befristet ausgeübt werden oder mit der Erbringung einer Leistung abgeschlossen sind.

e) Die Entsendung erfolgt ununterbrochen für einen Zeitraum von mindestens einem Monat.

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.“*

Mit den im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nachgereichten Unterlagen, hat die beschwerdeführende Partei nachgewiesen, dass die im Ausland geleistete Arbeit überwiegend unter erschwerenden Umständen erfolgt ist.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 1988 ist dem Beschwerdeführer in den Jahren 2016 und 2018 daher zu gewähren, wodurch sich der Spruch der Einkommensteuerbescheide als unrichtig erwiesen hat. Daher ist dem Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide und Berücksichtigung der teilweisen Steuerfreiheit der Einkünfte zu entsprechen.

Da die Bescheide vom 20.09.2023, mit denen der Antrag vom 2.4.2024 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2016 und 2018 abgewiesen wurde, aufgehoben werden, hat das Finanzamt neuerlich über den Antrag vom 2.4.2024 zu entscheiden.

Die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2018 sind gemäß § 299 BAO aufzuheben, weil sich ihr Spruch als nicht richtig erwiesen hat.

Mit den aufhebenden Bescheiden sind die die aufhebenden Bescheide ersetzenden Bescheide zu verbinden. In diesen Bescheiden ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die teilweise

Steuerfreiheit der Einkünfte des Beschwerdeführers aus der vorübergehenden Auslandsentsendung zu berücksichtigen.

3.2. 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.

Fragen der Beweiswürdigung im Einzelfall sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Innsbruck, am 5. August 2026