

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch WP, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 12. Jänner 2009 und vom 19. Jänner 2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer die Jahre 2004, 2005 und 2006 wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird festgesetzt

- a) für das Jahr 2003 mit € 6.157,74; die Abgabengutschrift beträgt € -2.167,05;
- b) für das Jahr 2004 mit € 15.411,21; die Abgabengutschrift beträgt € -2.705,10;
- c) für das Jahr 2005 mit € 7.300,76; die Abgabengutschrift beträgt € -5.200,46;
- d) für das Jahr 2006 mit € 16.129,42; die Abgabengutschrift beträgt € -1.839,30.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) war in den Streitjahren bei einem inländischen Telekommunikationsunternehmen, der Firma M. GmbH (in der Folge Firma M. genannt), als technischer Angestellter beschäftigt.

Gegen die am 12. Jänner 2009 vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2003, 2004 und 2005, erhob der Bf, durch seinen steuerlichen Vertreter, am 23. Februar 2009 das Rechtsmittel der Berufung. Das Finanzamt habe

bei den Veranlagungen dieser Jahre die vom Arbeitgeber des Bf. übermittelten Lohnzettel (L 16) zu Grunde gelegt. Die dabei herangezogenen Lohnzettel seien unrichtig, da die steuerbegünstigten Auslandstätigkeiten, welche vom Bf. in diesen Jahren unternommen wurden, nicht als solche abgerechnet und in das Formular L16 für Inlandsbezüge aufgenommen worden wären. Der Bf. habe in den Jahren 2003, 2004 und 2005 mehrere im Ausland begünstigte Arbeitsleistungen iSd § 3 (1) Z 10 EStG 1988 erbracht und seien diese darauf entfallenden Arbeitslöhne irrtümlich und entgegen der Rechtslage wie Inlandsbezüge, zur Gänze der Einkommensteuer unterzogen worden. Die Einkommensteuerbescheide dieser Kalenderjahre seien deshalb aufzuheben und die begünstigten Auslandsbezüge aus den steuerpflichtigen Bezügen auszuscheiden.

Mit den Ersuchen um Ergänzung vom 11. März 2009 sowie vom 3. April 2009, wurde dem Bf. vom Finanzamt aufgetragen, Unterlagen und Nachweise beizubringen, welche für die Überprüfung der beantragten steuerbegünstigten Auslandstätigkeiten dienlich seien.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2009 wurde die Berufung vom 23. Februar 2009 als unbegründet abgewiesen. Der Bf. sei mit den Ergänzungsersuchen aufgefordert worden, die Richtigkeit der Angaben in der Berufung mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Dem sei der Bf jedoch nicht nachgekommen. Der Bf. habe dadurch die ihm nach der Bundesabgabenordnung obliegende Mitwirkungs- bzw. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und sei eine Überprüfung des Berufungsbegehrens daher nicht möglich gewesen.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2009 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In Ergänzung der Berufungsschrift führte er darin aus, dass die im Zuge seiner diversen Auslandsaufenthalte erbrachte Arbeitsleistung folgende Aufgabengebiete umfasst hätte: „1. *Mitarbeit beim Aufbau von M. UMTS Netzen (Test-Netze sowie kommerzielle Netze)*, 2. *Mitarbeit bei der Konfiguration und Optimierung von M. UMTS-Netzen als Teil der Abnahmekriterien*, 3. *Mitarbeit bei der Ausarbeitung und Durchführung der Tests von M. UMTS-Netzen als Teil der Abnahmekriterien*“. Beigelegt wurde dem Vorlageantrag ein unterfertigter Dienstvertrag vom 11. Juli 2002.

Im Zuge eines am 12. März 2012 beim Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erörterungsgespräches führte der steuerliche Vertreter zunächst aus, dass die Geltendmachung der beantragten lohnsteuerbefreiten Zeiträume erst deshalb im Wege einer Berufung erfolgt sei, da bei der Firma M. die Umstände nicht entsprechend steuerlich gewürdigt worden seien. Die Lohnverrechnung der Firma M. sei in den Streitjahren – wie vom Arbeitgeber des Bf. bestätigt wurde - an ein externes Büro ausgelagert gewesen, welches offensichtlich keine Kenntnis von den steuerbefreienden Sachverhalten gehabt hätte.

Über Befragen teilte der Bf. dahin mit, dass er bis einschließlich Jänner 2007 bei der Firma M. beschäftigt gewesen sei. Er sei Teil eines Teams in Österreich gewesen, welches spezialisiert auf die Optimierung von Handynetzen gewesen sei. Der firmeninterne

Ausdruck für sein Team sei „System-Performance-Group“ gewesen. Als Mitglied dieses Teams sei er von seinem Vorgesetzten beauftragt worden, an den einzelnen Auslandsstandorten tätig zu werden. Es habe sich dabei jeweils um den Aufbau eines Mobilhandynetzes im Ausland gehandelt. Er habe dort jeweils mit den lokalen Teams der Firma M. zusammengearbeitet. Seine Aufgabe sei es gewesen, sich um die Software und um die Parametrisierung dieser Software zu kümmern. Erklärend führte dieser aus, dass es sich bei den UMTS-Netzen um das Nachfolgenetz von GSM gehandelt habe und dieses UMTS-Netze Datentransfers ermögliche. Weiters sei es seine Aufgabe gewesen, beim Aufbau dieser Netze in den Ländern, wo er sich aufgehalten habe, Key-Performance-Indicators, das sind Qualitäts- und Quantitätsstandards auszuarbeiten, festzulegen und zu implementieren. Das Wissen in diesen Ländern sei nicht auf europäischem Standard gewesen, weswegen eine Entsendung dorthin jeweils erfolgt sei. Auch Experten anderer Länder hätten an seinen Auslandsstandorten am Aufbau dieser Netze mitgewirkt. Die Aufträge hätten sich also jeweils auf den Aufbau eines Netzes der Firma M. bezogen. Die Aufstellung der jeweils auch von der Firma M. stammenden Hardware sei auch von lokalen Firmen erfolgt. Die Inbetriebnahme sei durch die Firma M. erfolgt, wobei er Teil des jeweiligen Teams gewesen sei.

Im Rahmen des Erörterungstermins wurde vom Bf. eine Auflistung sämtlicher seiner, auf den Berufszeitraum entfallenden Auslandsaufenthalte vorgelegt, in welcher ebenso die Gründe für die einzelnen Auslandsaufenthalte jeweils namentlich angeführt bzw. die korrespondierenden Namen der Kunden angemerkt waren. Weiters wurden Abschnitte bzw. Tickets der mit den Auslandsaufenthalten zusammenhängenden Flugbewegungen im Original vorgelegt. Der steuerliche Vertreter erklärte, im Hinblick darauf, dass die monatlichen Lohnabrechnungen des Bf. zu erwarten seien und eine neuerliche Berechnung der aus seiner Sicht gutzuschreibenden Abgaben anhand dieser Lohnabrechnungen detailliert darzulegen bzw. bisherig angestellte Hochrechnungen entsprechend zu berichtigen. Von der Amtsvertreterin wurden darüber hinaus zusätzliche Unterlagen angefordert, welche das Vorbringen des Bf. entsprechend untermauern würden.

Dem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes kam der Bf. durch eine in mehrere Anhänge gegliederte Eingabe vom 26. März 2012 nach, indem er E-Mail-Korrespondenzen des Berufszeitraumes, betreffend die Buchung von Flügen mit den Reiseorganisatorinnen der Firma M. (Anhang A), weiters betreffend die Mitarbeiterevaluierung bzw. die Boni bei Auslandsprojekten seiner Vorgesetzten (Anhang B) vorlegte. Weiters legte der Bf. Korrespondenzen wöchentlicher Arbeitsberichte für die Auslandsprojekte des Bf. in Australien für den Zeitraum 14. Jänner 2003 – 12. März 2003 (Anhang C) und in Taiwan für den Zeitraum 4. Juli 2005 – 5. Oktober 2005 (Anhang D), mitsamt detaillierter und in technischer Hinsicht ausführlicher Beschreibung seiner dort jeweils geleisteten Tätigkeit vor, ebenso Reisekosten- und Gehaltsabrechnungen für die Zeiträume seiner Auslandstätigkeiten.

Gegen den zwischenzeitig ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2006 vom 19. Jänner 2012 erhob der Bf. am 5. Juli 2012 in verlängerter Frist Berufung. Begründend führte der Bf. aus, dass er ebenso im Kalenderjahr 2006 im Ausland steuerbegünstigte Arbeitsleistungen erbracht habe, nämlich vom 6. Februar 2006 bis 19. März 2006 in Taiwan, und dass die darauf entfallenden Einkünfte wiederum vom Arbeitgeber nicht steuerbegünstigt abgerechnet worden seien. Die Berufung wurde vom Finanzamt ebenfalls an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Auskunftersuchen vom 21. November 2012 wandte sich der Unabhängige Finanzsenat an den Arbeitgeber des Bf. bzw. an dessen Rechtsnachfolger. Mit E-Mail vom 4. Jänner 2013 teilte dieser mit, dass man die Personalakte gesichtet habe und die wesentlichen Reisetätigkeiten aufgrund der Funktion des Bf. bestätigt werden können, nicht jedoch die angegebenen Zeiträume sowie Aufenthaltsorte. Dies sei aufgrund der Aktenlage für diese vergangenen Zeiträume nicht möglich. Aufgrund unterschiedlichster Restrukturierungen und Umzüge sei neben der örtlichen Verlagerung des Standortes auch die personelle Verwaltung in ein Shared Service Hub nach Deutschland verlegt worden.

Mit der nachträglichen Vorhaltsbeantwortung vom 28. März 2013 führte der Arbeitgeber weiters aus, dass das Kerngeschäft des Unternehmens zum gegenständlichen Berufszeitraum der Verkauf und Service für GSM/UMTS Geräte, Funksysteme und Engineering Support gewesen sei. insoweit die Tätigkeitsbezeichnung des Bf. zutreffe, obwohl keine detaillierten zeitlichen Statistiken über die unterschiedlichen Einsatzorte des Bf. vorlägen. Eine begünstigte Besteuerung der Einkünfte des Bf. im Zuge seiner Auslandstätigkeiten habe aus dem Grunde nicht stattgefunden, da das Unternehmen den damaligen, für die Lohnverrechnung zuständigen firmenexternen Payroll-Services dazu nicht beauftragt habe, eine solche durchzuführen. Vom Dienstgeber wurden Kopien der Lohnkonten des Bf. für die Streitjahre übermittelt.

Der nach Sichtung der vorgelegten Unterlagen ermittelte Sachverhalt wurde durch das (im Hinblick auf den Rechtsübergang per 1. Jänner 2014) nunmehr zuständige Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 4. April 2014 an die Verfahrensparteien bekannt gegeben. Beide Verfahrensparteien erhoben keine Einwendungen gegen die vom Bundesfinanzgericht als nachgewiesen aufgelisteten Daten der Auslandsaufenthalte. Wohl aber führte das Finanzamt aus, dass nicht eindeutig geklärt sei, ob die der Bf. hinsichtlich seines Aufgabengebietes tatsächlich eine begünstigte Auslandstätigkeit wahrgenommen habe. Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass es aus seiner Sicht nicht den geringsten Zweifel hierüber gebe.

Ein den Erhebungsergebnissen und daraus resultierenden neuen Bemessungsgrundlagen betragsmäßig angepasstes Beschwerdebegehren wurde dem Bundesfinanzgericht vom steuerlichen Vertreter am 4. Juni 2014 übermittelt. Das Finanzamt nahm diese Berechnung am 18. Juni 2014 als "schlüssig und nachvollziehbar" zur Kenntnis.

Mit Eingabe vom 1. Juli 2014 teilte das Finanzamt mit, dass mit dem Betriebsstätten-Finanzamt der Firma M. Kontakt aufgenommen worden sei. Die Zweifel des Finanzamtes

seien verstärkt worden, da laut do. Auskunft beim Betriebsstätten-Finanzamt keine Erstattungsanträge hinsichtlich § 3 (1) 10 eingebracht worden seien. Aus der ÖNACE ergebe sich, dass das Unternehmen zum Großhandel mit elektronischen Bauteilen und Telekommunikationsgeräten zähle. Ob sich daraus eine EDV-Gesamtsystemlösung ableiten lasse, werde beim Betriebsstätten-Finanzamt bezweifelt. Der Nachweis in Form der eigenen Darstellung des Bf. genüge nicht. Offizielle Beweismittel, dass es sich tatsächlich um eine EDV-Gesamtsystemlösung gehandelt habe, würden nicht vorliegen. Mit Telefax vom 14. Juli 2014 zog der Bf. seine Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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 Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die Entscheidung über das gegenständliche Rechtsmittel fällt daher nunmehr in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts.

An entscheidungsrelevantem **Sachverhalt** wurde festgestellt:

Der Bf. war in den Streitjahren 2003 bis 2006 bei der Firma M., mit Sitz in Wien, als technischer Angestellter im Bereich „Engineering“ beschäftigt.

Der Bf. war Teil des Teams "System-Performance-Group" in Österreich, welches spezialisiert auf die Optimierung von Handynetzen war. Als Mitglied dieses Teams wurde er von seinem Chef beauftragt, an den einzelnen Auslandsstandorten tätig zu werden. Es handelte sich jeweils um den Aufbau eines Mobilhandynetzes im Ausland. Der Bf. arbeitete dort jeweils mit den lokalen Teams der Firma M. zusammen. Seine Aufgabe war es, sich um die Software zu kümmern und die Parametrisierung dieser Software durchzuführen. Bei den UMTS-Netzen handelte es sich um das Nachfolgenetz von GSM, welches Datentransfers ermöglichte.

Es war Aufgabe des Bf., beim Aufbau dieser Netze in den Ländern, wo er sich jeweils aufgehalten habe, Key-Performance-Indicators, das sind Qualitäts- und Quantitätsstandards auszuarbeiten, festzulegen und zu implementieren. Auch Experten anderer Länder wirkten an den Auslandsstandorten des Bf. am Aufbau dieser Netze mit. Die Aufträge bezogen sich jeweils auf den Aufbau eines Netzes der Firma M.. Die Aufstellung der jeweils auch von der Firma M. stammenden Hardware erfolgte durch lokale Firmen. Die Inbetriebnahme wurde von der Firma M. durchgeführt, wobei der Bf. Teil des jeweiligen Teams war.

In Großbritannien war der Aufbau eines Testnetzes für ein französisches Telekom-Unternehmen Gegenstand des Auftrages. In Australien hatte der Bf. beim Aufbau und bei der Inbetriebnahme des Mobilfunknetzes neben seinen schon beschriebenen Tätigkeiten, wie zum Beispiel die Erarbeitung und Implementierung von KPIs (Key

Performance indicators), u.a. technische Probleme wie den zu geringen Datendurchsatz, die Funktionsfähigkeit von SMS oder den Zugriff auf das Netz zu lösen. In Taiwan hatte der Bf. zusätzlich das Problem von Verbindungsabbrüchen zu lösen und ein Training für ein Team vor Ort durchzuführen, damit dieses ihn bei der Durchführung seiner Aufgaben unterstützen konnte. Der Bf. erstattete hierüber wöchentliche Arbeitberichte an seinen Dienstgeber.

Die Tätigkeit des Bf. umfasste somit die Mitarbeit beim Aufbau von UMTS Netzen (Test-Netze sowie kommerzielle Netze), die Mitarbeit bei der Konfiguration und Optimierung von UMTS-Netzen als Teil der Abnahmekriterien sowie die Mitarbeit bei der Ausarbeitung und Durchführung der Tests von UMTS-Netzen, jeweils der Firma M., als Teil der Abnahmekriterien.

Das Kerngeschäft der Firma M. war in den Streitjahren der Verkauf und Service für GSM/UMTS Geräte, Funksysteme und Engineering Support.

Der Bf. befand sich in den folgend genannten Zeiträumen, aufgrund seines Dienstverhältnisses mit der Firma M., im Ausland.

- 14. Jänner 2003 – 12. März 2003, Australien
- 06. Mai 2003 – 13. Juni 2003, Großbritannien
- 15. September 2003 – 15. Oktober 2003, Portugal
- 20. Oktober 2003 – 21. November 2003, Portugal
- 7. Mai 2004 – 4. Juli 2004, China
- 4. Juli 2005 – 5. Oktober 2005, Taiwan
- 7. November 2005 – 16. Dezember 2005, Taiwan
- 6. Feber 2006 – 19. März 2006, Taiwan

Für die angeführten Auslandsaufenthalte erhielt der Bf. jeweils Reisekostenersätze von seinem Dienstgeber.

Der Aufenthalt des Bf. in Großbritannien vom 6. Mai 2003 bis 13. Juni 2003 wurde durch einen Wochenendurlaub in Wien, welcher vom 23. Mai 2003 bis 26. Mai 2003 dauerte, unterbrochen.

Die im Beschwerdezeitraum erzielten Auslandseinkünfte des Bf. wurden vom Dienstgeber nicht als steuerbefreit nach § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 behandelt. Dieser hatte für die Gehaltsverrechnungen ein firmenexternes Büro (Payroll-Service Unternehmen) beauftragt.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich maßgeblich auf das nachvollziehbare und glaubwürdige Vorbringen des Bf., weiters auf die beigebrachten Nachweise seiner Flugbewegungen, die vorgelegten diversen E-Mail Korrespondenzen, die Reisekosten- und Gehaltsabrechnungen der Streitjahre sowie die vom Dienstgeber des Bf. getätigten Stellungnahmen und übermittelten Lohnkonten. Da es sich bei der Befreiungsvorschrift

des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 um eine Begünstigungsvorschrift handelt, darüber hinaus um einen Sachverhalt mit Auslandsberührung, bei der die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund tritt, traf den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. *Ritz*, BAO³, § 115 Tz 12). Dieser Verpflichtung ist der Bf. durch die Vorlage zahlreicher für den Streitgegenstand relevanter Unterlagen jedenfalls nachgekommen.

Wenngleich von den Verfahrensparteien zustimmend zur Kenntnis genommen, ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die vom Bf. vorgelegten und für die beantragten steuerbegünstigten Auslandsaufenthalte relevanten Flugbelege sowohl mit dem Vorbringen des Bf. als auch mit den im Akt befindlichen Reisekostenabrechnungen übereinstimmen, weiters auch mit der vorgelegten E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Bf. und den Reiseorganisatorinnen des Dienstgebers. Nach Durchsicht der sonstigen vom Bf. vorgelegten Flugbelege konnte weiters festgestellt werden, dass diese nicht im Widerspruch zu den Zeiträumen stehen, in denen sich der Bf. nach seinem Vorbringen im Ausland aufhielt.

Hinsichtlich der Tätigkeiten des Bf. in Australien und Taiwan konnte im Detail auf die vorgelegten wöchentlichen Arbeitsberichte zurück gegriffen werden. Der Dienstvertrag vom 11. Juli 2002 sowie die Auskünfte des Dienstgebers standen in ihrer Echtheit und Richtigkeit im Verfahren nicht in Frage.

Für das Bundesfinanzgericht bestand daher über den genauen Inhalt der Tätigkeit des Bf. sowie über die Zeiträume seiner Aufenthalte im Ausland kein Zweifel mehr.

Rechtliche Würdigung

§ 3 Abs. 1 Z 10 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung stellt Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht, steuerfrei, wobei a) inländische Betriebe Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern sind und b) begünstigte Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen (ab 2006: 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 sind.

Im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtswidrige Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe, hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30. September 2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf. Die Aufhebung trat mit 31. Dezember 2010 in Kraft. Dies hat gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG zur Folge, dass auf die vor der

Aufhebung verwirklichter Tatbestände - mit Ausnahme der Anlassfälle - das Gesetz weiterhin anzuwenden ist. Damit ist auch im vorliegenden Fall die gesetzliche Regelung - unter Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen, welche jedoch auf die Entscheidung der gegenständlichen Beschwerde keinen Einfluss haben - noch anzuwenden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 erster Satz leg. cit. ist als explizite Voraussetzung für die Steuerfreiheit genannt, dass die begünstigte Auslandstätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Nach Maßgabe des § 108 Bundesabgabenordnung (BAO) ist ein Monat immer dann vollendet, wenn im Folgemonat der von der Bezeichnung betroffene nächstfolgende Tag durch die Auslandstätigkeit noch angebrochen wird. Die begünstigte Tätigkeit darf während dieser Zeit nicht unterbrochen werden und auch keine andere, nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden.

Gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).

Strittig ist zunächst, ob im Beschwerdefall überhaupt eine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 10 lit. b EStG 1988 vorlag.

Laut dem im Akt einliegenden Dienstvertrag war der Bf. seit dem 1. September 2002 als technischer Angestellter im Bereich „Engineering“ für die Firma M., mit Sitz in Wien, tätig. Nach dem zu Tage getretenen Sachverhalt ging es bei den jeweiligen Auslandsprojekten im Wesentlichen darum, beim Aufbau von UMTS-Mobilfunkanlagen, als Teil des vor Ort befindlichen technischen Teams der Firma M. mitzuwirken. Der Bf. war zuständig für die Software der Anlagen und deren Parametrisierung, weiters für die Festlegung von Qualitäts- und Quantitätsstandards und Implementierung dieser in die Anlagen. Den Arbeitsberichten seiner Aufenthalte in Taiwan und Australien zufolge war der Bf. in den Bereichen „Network Deployment“, also dem Aufbau und Inbetriebnahme des Mobilfunknetzes und „Network Optimization“, also die Einstellung von Parametern der Anlage, damit ein reibungsloser Betrieb möglich und die Abnahme durch den Kunden erfolgen kann, tätig.

Alle vom Bf. übernommenen Tätigkeitsfelder standen im unmittelbaren Zusammenhang mit der Errichtung bzw. Inbetriebnahme von Handynetzanlagen, die im jeweiligen Projektland zur Nutzung der UMTS Mobilfunktechnologie als Nachfolgenetz von GSM errichtet bzw. in Betrieb genommen wurden. Vom Bf. mussten hierbei auch softwaretechnische Modifikationen und Justierungen an den Anlagen vorgenommen werden, um die Funktionstüchtigkeit dieser erst gewährleisten zu können. Eben jene Tätigkeiten wie Inbetriebnahme, Instandsetzung, Montageüberwachung, Wartung von Anlagen und auch Engineering sind dann steuerbegünstigt, wenn sie mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben in Zusammenhang stehen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 3, Rz 45, Stand: 1. Mai 2001).

Was als Anlage zu werten ist, geht aus dem Gesetz indes nicht hervor. Nach der Literatur liegen begünstigte Anlagen im genannten Sinne sowohl bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen, vor (Els in FJ 1992, 11; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 51 zu § 3). Darunter fallen auch aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlagen (Doralt, a.a.O.). EDV-Software-Produkte für sich allein sind dann als begünstigte Anlage zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen (Doralt, a.a.O.), bzw. aufgrund ihrer Komplexität einer längeren Zeitspanne der Installierung im Ausland bedürfen (Els, a.a.O.). Nach Ansicht des BMF liegt im EDV-Bereich eine sogenannte (begünstigte) Gesamtsystemlösung dann vor, wenn verschiedene Teilprodukte (selbstentwickelte, aber auch angekaufte Software) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden, während etwa eine laufende Systembetreuung (Wartung und Betreuung von bestehenden Anlagen) nicht begünstigungsfähig wäre (Protokoll über die Bundeslohnsteuertagung 2004, Pkt. 1.1.3, AÖF 2005/52; LStR 2002, Rz 57).

Die Errichtung einer Anlage liegt auch dann vor, wenn der Auftrag an das inländische Unternehmen die Bauleitung (Planung, Konstruktion und Engineering) umfasst, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt ist (vgl. UFS vom 22. Juli 2004, RV/0686-W/04). Laut Mitteilung des Dienstgebers bestand das Kerngeschäft der Firma M. in den Streitjahren aus dem Verkauf und Service für GSM/UMTS Geräte, Funksysteme und Engineering Support. Der letztgenannte Kernbereich "Engineering Support" ist mit "Technische Unterstützung" zu übersetzen, was im Tätigkeitsbereich des Bf. jedenfalls Deckung findet.

Der Verkauf und die Lieferung von Mobilfunknetzen durch die Firma M. in das Ausland ist ohne entsprechende Planung, Konstruktion und Engineering aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes undenkbar. Der Tatbestand der Errichtung einer Anlage samt den in weiterer Folge notwendigen Inbetriebnahmetätigkeiten etc. erscheint im Streitfall ohne jeden Zweifel als gegeben. Die Tätigkeit des Bf. bei seinen Auslandseinsätzen ist als begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 anzusehen.

Die vom Finanzamt geäußerten Zweifel erscheinen im Lichte der vorstehenden Ausführungen als nicht durchdringend. Der Umstand, dass keine Erstattungsanträge beim Betriebsstätten-Finanzamt einlangten bzw. auch, dass vom Dienstgeber die steuerbefreiten Einkünfte nicht schon bei der Lohnverrechnung berücksichtigt wurden, vermochten angesichts des zu Tage getretenen Sachverhaltes dem Rechtsstandpunkt des Bf. nicht zu schaden. Wenn das Finanzamt das Vorliegen einer (begünstigten) EDV-Gesamtsystemlösung in Frage stellte, konnte dem im Hinblick auf die Komplexität beim Aufbau der streitgegenständlichen Mobilfunknetze nicht gefolgt werden.

Wie bereits ausgeführt, ist der Nachweis der Dauer der jeweiligen Auslandsaufenthalte unstrittig, ebenso zwei befreiungsschädliche Unterbrechungen.

Für die beiden nachstehend angeführten Zeiträume liegen befreiungsschädliche Unterbrechungen vor. Eine Steuerbefreiung für die darauf entfallenden Auslandseinkünfte ist aus folgenden Gründen nicht möglich:

Hinsichtlich des Aufenthaltes vom 6. Mai 2003 bis 13. Juni 2003 in Großbritannien führte der Bf. in seiner Auflistung aus, einen Wochenendurlaub in Wien vom 23. Mai 2003 (Freitag) bis 26. Mai 2003 (Montag) verbracht zu haben, was belegmäßig nachgewiesen ist. Während der Monatsfrist darf die ausländische begünstigte Tätigkeit nur unterbrochen werden an Wochenenden, an (ausländischen) gesetzlichen Feiertagen, an verlängerten Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (zB Dekadenarbeit, Zeitausgleich, der sich auf im Rahmen der Auslandstätigkeit geleistete Überstunden bezieht), bei (kurzfristigen) Krankenständen, wenn der Arbeitnehmer nicht in das Inland zurückkehrt, bei betriebsbedingten (kurzfristigen) Einstellungen der Arbeiten (zB Schlechtwetter, Reparaturen), bei Dienstfreistellungen bzw. bezahlter Freizeit, worunter jene gesetzlichen oder kollektivvertraglich vorgesehenen Freizeitansprüche zu verstehen sind, die sich aus bestimmten Anlässen wie zB Todesfall, Heirat ergeben. (vgl. LStR 2002, Rz 64; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 3, Rz 38, Stand: 1. Mai 2001; Jakom/Laudacher, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. 2010, § 3, Rz 33).

Hat die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland bereits länger als einen Monat gedauert, sind auch Urlaube oder Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen Arbeitsstelle wieder aufnimmt (LStR 2002, Rz 65; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 3 Rz 39, Stand: 1. Mai 2001). Arbeitszeitverkürzende Familienheimfahrten innerhalb der Monatsfrist haben ebenso unterbrechende Wirkung wie Urlaubstage (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch EStG 1988, Tz 25.7). Der Aufenthalt in Wien stellt daher, ungeachtet dessen, ob es sich um eine Heimfahrt oder Urlaub handelte, eine schädliche Unterbrechung der Auslandstätigkeit dar, da der Rückflug nach London an einem Werktag (Montag) erfolgte und der Urlaub innerhalb des ersten Monats des Auslandsaufenthaltes konsumiert wurde. Beide Szenarien wären dazu geeignet, eine begünstigungsschädliche Arbeitszeitverkürzung zu bewirken, weshalb eine Steuerbefreiung für den gegenständlichen Zeitraum nicht in Betracht kommt.

Der Aufenthalt vom 15. September 2003 bis 15. Oktober 2003 in Portugal stellt keine steuerbefreite Auslandstätigkeit dar, da die Anspruchsvoraussetzung des einmonatigen ununterbrochenen Aufenthalts nicht vollendet wurde. Die Dauer der begünstigten Tätigkeiten muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum eines Monats hinausgehen. Der Arbeitnehmer muss sich tatsächlich (physisch) im Ausland aufhalten (siehe Jakom/Laudacher, Einkommensteuergesetz, 3. Auflage 2010, § 3 Rz 31 mit Verweis auf UFS vom 13. Feber 2008, RV/1304-L/07, zur Nichteinhaltung der Monatsfrist). § 108 BAO ist dabei für den Fristenlauf zu beachten. Ein Monat ist demnach immer dann vollendet, wenn im Folgemonat der von der Bezeichnung betroffene nächstfolgende Tag durch die Auslandstätigkeit (Auslandsaufenthalt) noch angebrochen wird, zB Beginn der Auslandstätigkeit am 10. Feber, Ende der Monatsfrist 11. März (vgl. auch LStR 2002

Rz 62; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 3 Rz 38, Stand: 01. Mai 2001; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch EStG 1988, Tz 25.7; Doralt, EStG11 Tz 55, Stand 1. Mai 2007). Die Monatsfrist wäre für den gegenständlichen Auslandsaufenthalt demnach erst am 16. Oktober 2003 erfüllt gewesen.

Bemessungsgrundlagen und Abgaben

Die geänderten Bemessungsgrundlagen sind - entsprechend der unstrittigen zahlenmäßigen Auflistung des Bf. - nachfolgend dargestellt. Kleinere Abweichungen gegenüber den vom Bf. berechneten Abgabenbeträgen ergaben sich u.a. durch zuzuerkennende Sonderausgaben infolge des Unterschreitens der Grenzen gem. § 18 Abs. 3 Z. 2 letzter Absatz EStG 1988. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden jeweils unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Werbungskosten in Höhe von € 132,00 ermittelt.

Einkommensteuer 2003 :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 22.420,93 (bisher € 30.102,92)

Sonderausgaben gem. § 18 EStG 1988 € 320,07 (unverändert)

Einkommen € 22.100,86 (bisher € 29.782,85)

Ausländische Einkünfte € 7.681,99

Einkommensteuer € 6.157,74 (bisher € 8.206,48)

Anrechenbare Lohnsteuer € 8.324,79 (unverändert)

Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) € -2.167,05 (bisher € -118,31)

Einkommensteuer 2004 :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 45.669,73 (bisher € 51.359,53)

Sonderausgaben Personenvers./Wohnraumschaffung etc. € 124,67 (bisher € 0,00) sowie Kirchenbeitrag € 75,00 (unverändert)

Einkommen € 45.470,06 (bisher € 51.284,53)

Ausländische Einkünfte € 5.689,80

Steuer sonstige Bezüge € 315,15 (bisher € 462,71; Hinweis: Verminderung der steuerpfl. sonst. Bez. gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 um € 2.459,28)

Einkommensteuer € 15.411,21 (bisher € 17.510,28)

Anrechenbare Lohnsteuer € 18.116,31 (unverändert)

Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) € -2.705,10 (bisher € -606,03)

Einkommensteuer 2005 :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 23.859,08 (bisher € 40.166,09)

Sonderausgaben Personenvers./Wohnraumschaffung etc. € 315,12 (bisher € 233,27) sowie Kirchenbeitrag € 100,00 (unverändert)

Einkommen € 23.443,96 (bisher € 39.832,82)

Ausländische Einkünfte € 16.307,01

Steuer sonstige Bezüge € 319,15 (bisher € 323,07; Hinweis: Verminderung der steuerpfl. sonst. Bez. gem. § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 um € 65,30)

Einkommensteuer € 7.300,76 (bisher € 12.194,61)

Anrechenbare Lohnsteuer € 12.501,22 (unverändert)

Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) € -5.200,46 (bisher € -306,61)

Einkommensteuer 2006 :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit € 47.464,31 (bisher € 52.056,45)

Sonderausgaben Personenvers./Wohnraumschaffung etc. € 75,13 (bisher € 0,00) sowie Kirchenbeitrag € 100,00 (unverändert)

Einkommen € 47.289,18 (bisher € 51.956,45)

Ausländische Einkünfte € 4.592,14

Einkommensteuer € 16.129,42 (bisher € 17.685,47)

Anrechenbare Lohnsteuer € 17.968,72 (unverändert)

Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift) € -1.839,30 (bisher € -283,25)

Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig, da sie nicht 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.

Es war daher spruchgemäß zu erkennen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Dezember 2014