

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B F, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen die zu St.Nr. xxx ergangenen Bescheide
des Finanzamtes FA, vertreten durch AB, vom 02.02.2011 bzw. 06.02.2013 betreffend
Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010

zu Recht erkannt:

Dem Beschwerdebegehren wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen
Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	-466,50 €	Einkommensteuer	0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	-60,00 €	Einkommensteuer	0,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				0,00 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	-60,00 €	Einkommensteuer	0,00 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €
--	--------

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezieht schon seit mehreren Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit für die Firma AG GmbH mit Sitz in Ort, Deutschland.

Im Rahmen dieser Tätigkeit wurde er – so auch in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2008 bis 2010 – von seiner Dienstgeberin zur Arbeitsleistung in verschiedene Staaten entsandt. Vom 05.06.2006 bis 18.10.2008 war er in Großbritannien tätig, vom 24.11.2008 bis 08.12.2009 in Schweden; im 1. Halbjahr 2010 war er großteils auf deutschen Baustellen in Einsatz, vom 19.07. bis 01.12.2010 in den Niederlanden.

Für seine Einsätze in Deutschland wurde von der deutschen Arbeitgeberin Lohnsteuer einbehalten, während für seine Einsätze in England, Schweden und den Niederlanden weder in diesen Ländern noch in Deutschland Einkommensteuer entrichtet wurde.

2. Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009** führte er die von seiner deutschen Arbeitgeberin bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als solche an, die dem Progressionsvorbehalt zu unterziehen wären. Für das Jahr 2008 wurde er vom Finanzamt zunächst auch erklärungsgemäß veranlagt.

3. Mit **Schreiben des Finanzamtes vom 04.02.2010 bzw. 29.10.2010** wurde dem Bf mitgeteilt, dass seine Einkünfte der österreichischen Einkommensteuerpflicht unterliegen und die im jeweiligen Tätigkeitsstaat entrichteten Steuern in Form der Anrechnung zu berücksichtigen seien.

4. Für das Jahr **2008** erging am **02.02.2011** nach einer Aufhebung des Erstbescheides gemäß § 299 BAO ein **neuerlicher Einkommensteuerbescheid**, der die nichtselbständigen Einkünfte des Bf's der österreichischen Einkommensteuer unterzog.

5. Für das Jahr **2009** wurden die mitgeteilten Einkünfte der deutschen Arbeitgeberin im Rahmen des **Erstveranlagungsbescheides betreffend Einkommensteuer vom 02.02.2011** berücksichtigt.

6. Bereits am 09.02.2010 hatte der Bf die **Steuerfreiheit seiner Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 beantragt**, da die Einschränkung auf inländische Betriebe unionsrechtswidrig sei.

7. In seiner gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 gerichteten **Berufung** wendete er sich mit dieser Begründung wiederum gegen die Besteuerung, zumal § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bis einschließlich 2010 anzuwenden sei.

8. Über Ersuchen des Finanzamtes legte der Bf **Leistungsnachweise** betreffend die Baustellen in England und Schweden für die Jahre 2008 und 2009 und Entsendevereinbarungen mit seiner Arbeitgeberin vor.

9. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 20.01.2012** wurde die Berufung vom Finanzamt mangels ausreichenden Nachweises der begünstigten Auslandstätigkeit abgewiesen.

10. Mit Schreiben vom 07.02.2012, das als **Vorlageantrag** zu werten war, wendete sich der Bf gegen diese Berufungsvorentscheidung, legte ein Schreiben der Arbeitgeberin mit einer **Leistungsbeschreibung** seines Tätigkeitsbereiches bei und beantragte die Steuerbefreiung seiner Einkünfte.

11. Mit **Vorlagebericht** vom 23.04.2012 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

12. Am 23.01.2012 hatte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010** eingereicht, wobei diese lediglich "unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" auswies. Gleichzeitig hatte er folgende Unterlagen vorgelegt: Bestätigung des Finanzamtes Ort (Deutschland) über seine beschränkte Einkommensteuerpflicht; Bestätigung der Arbeitgeberin über seine Baustelleneinsätze im Jahr 2010; Meldebescheinigungen zur Sozialversicherung für die Zeiträume 01.01. bis 18.07.2010 sowie 19.07. bis 31.12.2010 und Ausdrucke der elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen für die Zeiträume 01.01. – 18.07.2010 (mit Ausweis deutscher Lohnsteuer) sowie 19.07. – 31.12.2010 (ohne Ausweis deutscher Lohnsteuer).

13. Im **Einkommensteuerbescheid 2010 vom 06.02.2013** wurden sämtliche Einkünfte des Bf's des Jahres 2010 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug) in Ansatz gebracht, wobei eine Kürzung der Bruttobezüge um Versicherungsbeiträge und Verpflegungszuschüsse erfolgte.

14. Dagegen erhob der Bf **Berufung** und berief sich unter Verweis auf sein Rechtsmittel betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 auf die bis 31.12.2010 in Geltung stehende Steuerbefreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988.

15. Mit **Vorlagebericht** vom 05.03.2013 wurde diese Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ebenfalls dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

16. Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständlichen Berufungen waren daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

17. Über **Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 12.08.2014** teilte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter Folgendes mit bzw. legte die unten angeführten Unterlagen vor:

Zum Aufenthalt/Großbritannien:

Bei der Anlage in GB habe es sich um eine größere Müllverbrennungsanlage mit drei "Linien" gehandelt. Er habe dort seit 2006 bei der Inbetriebnahme (nicht bei der Montage) mitgewirkt. Für die drei Linien der Anlage sei zu unterschiedlichen Zeiten der Probebetrieb bzw. der Echtbetrieb aufgenommen worden. Das genaue Datum der Aufnahme des Probebetriebes der ersten Linie sei nicht mehr erinnerlich, höchstwahrscheinlich sei dies im Frühjahr 2008 der Fall gewesen. Bei Beendigung der Arbeiten durch den Bf im Oktober 2008 sei der Probebetrieb der dritten Linie noch nicht abgeschlossen gewesen.

Die Arbeitgeberin des Bf sei Subunternehmerin der Fa. Fa1 gewesen.

Vom Bf sei ursprünglich eine Entsendevereinbarung bis 31.08.2008 abgeschlossen worden, da für den Zeitraum ab 01.09.2008 die Entsendung nach S geplant gewesen sei. Aufgrund technischer Probleme sei die Entsendung dann bis 19.10.2008 verlängert worden. Aus den Gehaltsabrechnungen sei ersichtlich, dass er im Zeitraum August und September 2008 fünf Tage Urlaub konsumiert habe; der Rest sei Zeitausgleich gewesen. In diesem Zusammenhang wurden die Entsendungsvereinbarungen zwischen dem Bf und seiner Arbeitgeberin betreffend die Verlängerung bis 31.08.2008 bzw. bis 19.10.2008 vorgelegt. Außerdem wurden die Gehaltsabrechnungen für August und September 2008 beigebracht.

Zum Aufenthalt/Schweden:

Bei dieser Anlage habe es sich ebenfalls um eine größere Anlage (Gasturbine) gehandelt, bei der der Bf ebenfalls mit Inbetriebnahmearbeiten (inkl. Überwachung des Probebetriebes) beschäftigt gewesen sei. Die Arbeitgeberin sei wiederum als Subunternehmerin der Errichtungsfirma tätig gewesen.

Im Zeitraum 09.12.2009 bis 05.01.2010 habe er sich in Österreich aufgehalten. Er habe in diesem Zeitraum Zeitausgleich konsumiert (Verweis auf die beigelegten Gehaltsabrechnungen November und Dezember 2009).

Zu den Aufenthalten 2010 in Deutschland und den Niederlanden:

Im Zeitraum 05.05. bis 18.07.2010 habe der Bf Urlaub konsumiert (Verweis auf beigelegte Gehaltsabrechnungen Mai bis Juli 2010). Ab 01.12.2010 habe er Zeitausgleich gehabt; ein Auslandseinsatz habe nicht vorgelegen.

Aus der beigelegten Entsendevereinbarung vom 14.07.2010 betreffend die Entsendung in die Niederlande geht hervor, dass der Bf in NL /Niederlande wiederum als "Inbetriebnahmetechniker" eingesetzt war. Laut Bf hat es sich dabei um Inbetriebnahmetätigkeiten im Rahmen der Errichtung einer Müllverbrennungsanlage gehandelt.

Für die Tätigkeit in den Niederlanden sei keine ausländische Steuer entrichtet worden.

18. Die Unterlagen des Vorhaltsverfahrens sowie die Ergebnisse von Internetrecherchen betreffend Art und Umfang der Tätigkeit der Arbeitgeberin des Bf's wurden der belangten Behörde vom Bundesfinanzgericht mit **Schreiben vom 21.01.2015** zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Mit **E-Mail vom 12.02.2015** wurde mitgeteilt, dass hiezu keine weitere Stellungnahme mehr abgegeben werde.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Frage, inwieweit nichtselbständige Einkünfte aus Auslandstätigkeit des Bf's für seine deutsche Arbeitgeberin der österreichischen Einkommensteuerpflicht bzw. der Steuerbefreiung gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis 31.12.2010 geltenden Fassung** unterliegen.

II) Sachverhalt:

Der rechtlichen Beurteilung wurde der folgende sich aus der Aktenlage ergebende Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf hat in Österreich seinen Wohnsitz und besteht hier auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Schon seit mehreren Jahren bezieht er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit für die Firma AG GmbH mit Sitz in Ort, Deutschland. Diese Firma ist - zum Teil

als Subunternehmerin - im Anlagenbau (zB Müllverbrennungsanlagen, Abwasseranlagen etc.) tätig.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2008 bis 2010 wurde der Bf von seiner Dienstgeberin zur Arbeitsleistung in verschiedene Staaten entsandt. Dort war er jeweils im Rahmen der Inbetriebnahme von Großanlagen und deren Probefließ als "Inbetriebnahmetechniker" beschäftigt. Konkret handelte es sich um folgende Einsatzorte:

Ort	Einsatzbeginn	Einsatzende
GB/England	05.06.2006	19.10.2008
S /Schweden	24.11.2008	08.12.2009
H / Deutschland	05.1.2010	25.02.2010
D / Deutschland	15.03.2010	05.05.2010
NL/Holland	19.07.2010	01.12.2010

Der Bf war im Rahmen seiner Tätigkeit an den angeführten Einsatzorten mit der Warm- und Kalt-Inbetriebnahme der Anlagen sowie der Schichtleitung bei der Inbetriebnahme betraut, weiters mit der Durchführung des Probefließes der Anlagen, der sich zum Teil über mehrere Linien erstreckte (siehe Projekt GB), mit dem Einstellen der Anlage bei Abnahmever suchen (Leistungstests) sowie dem Begutachten, der Kontrolle und der Ergänzung der Komponenten sowie der Bedienungsanleitungen.

Für den Zeitraum 01.01.2010 bis 18.07.2010 (Einsätze in Deutschland) wurde von der deutschen Arbeitgeberin laut vorgelegter Lohnsteuerbescheinigung Lohnsteuer einbehalten. Für seine Einsätze in England, Schweden und den Niederlanden wurde weder in diesen Ländern noch in Deutschland Einkommensteuer entrichtet.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen 2008 bis 2010 erklärte der Bf die von seiner deutschen Arbeitgeberin bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als solche, die dem Progressionsvorbehalt zu unterziehen wären. Ansonsten bezog er in diesen Jahren keine Einkünfte.

In den Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 vom 02.02.2011 (2008 nach einer Aufhebung des Erstbescheides gemäß § 299 BAO) sowie im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 06.02.2010 wurden die mitgeteilten Einkünfte der deutschen Arbeitgeberin als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in Ansatz gebracht und der österreichischen Einkommensteuer unterzogen. Ausländische Steuern kamen nicht zur Anrechnung, da für die Einsätze in Großbritannien, Schweden und den Niederlanden keine Steuer entrichtet worden war.

In seinen gegen diese Bescheide gerichteten Berufungen (= nunmehr Beschwerden) zog der Bf grundsätzlich nicht die Erfassung seiner nichtselbständigen Einkünfte im Rahmen seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Zweifel; er berief sich vielmehr auf deren bis

zum 31.12.2010 bestehende Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, da die Einschränkung auf inländische Betriebe unionsrechtswidrig sei.

Im Berufungsverfahren vor dem Finanzamt legte der Bf Unterlagen zum Nachweis der begünstigten Auslandstätigkeit vor, die von diesem jedoch nicht als ausreichend erachtet wurden. Für die Jahre 2008 und 2009 erging daher eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

In der Beilage zum Vorlageantrag betreffend die Jahre 2008 und 2009 sowie im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht brachte der Bf (auch im Zusammenhang mit der zwischenzeitig vorgelegten Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010) weitere Nachweise bei.

III) Beweiswürdigung:

1) Zur Qualifikation als begünstigte Auslandstätigkeit:

Beweis wurde in diesem Zusammenhang erhoben durch entsprechende Internetrecherchen betreffend Art und Umfang der Tätigkeit der Arbeitgeberin des Bf's und Einsichtnahme in die vom Bf vorgelegten Unterlagen:

Die Arbeitgeberin des Bf's bietet sich auf ihrer Homepage als zuverlässiger Partner in den Bereichen Projektierung, Planung, Konstruktion, Bauleitung und Inbetriebnahme von Industrie- und Kraftwerksanlagen an (<http://www.v.de>) an. Ihr Tätigkeitsbereich liegt unter anderem im Anlagenbau (zB Müllverbrennungsanlagen, Abwasseranlagen etc.).

Als Referenzaufträge finden sich auch die Projektorte GB, England 2006 – 2010 (als Subunternehmer von E Fa1; bei Müllverbrennung, Rauchgasreinigung und Kessel Auftragsbereiche Inbetriebnahme, Loop Check's, Garantieleistungen) oder S 2007 – 2009 (als Subunternehmer von Fa2 – Auftragsbereich ua Inbetriebnahme).

Im dargestellten Auftragsumfang sind bei den Referenzmodellen ua auch die Fachbegriffe Kalt-IB (Kalt-Inbetriebnahme), Warm-IB (Warm-Inbetriebnahme), IB-Schichtleitung enthalten, die sich neben der Tätigkeit "Commissioning" (= Inbetriebnahme) auch auf den vorgelegten Leistungsnachweisen als fachspezifische Tätigkeiten des Bf's finden.

Im Zusammenhang mit den beigebrachten Entsendevereinbarungen, die den Bf jeweils als "Inbetriebnahmetechniker" ausweisen, sowie der genauen Tätigkeitsbeschreibung der Arbeitgeberin vom 07.02.2012, die dem Vorlageantrag beigelegt wurde, ist als erwiesen anzunehmen, dass sich die Tätigkeit an den verschiedenen Projektorten im Ausland auf die Inbetriebnahme und den Probetrieb der Anlagen erstreckte.

Inbesonders gehen aus der dem Vorlageantrag beigelegten Leistungsbeschreibung Tätigkeitsbereiche hervor, die typischerweise mit der Inbetriebnahme entsprechender Anlagen und deren Probetrieb verbunden werden (zB Durchführung/Überwachung der Warm-IBS sowie des Last-, Optimierungs- und Probetriebs, Einstellen der Anlage bei Abnahmeversuchen, Begutachten, Kontrolle und Ergänzung der Komponenten und der Bedienungsanleitung).

Dass das Projekt GB besonders umfangreich war und sich über mehrere Jahre hinzog, wurde vom Bf in der Form glaubhaft dargelegt, dass Probetriebe in drei "Linien"

beschrieben wurden. Dies korrespondiert auch mit der Liste der Referenzmodelle auf der Homepage der Arbeitgeberin, aus der sich in diesem Zusammenhang drei verschiedene Anlagenbereiche ergeben.

Aus der im Beschwerdeverfahren im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in den Niederlanden im Jahr 2010 vorgelegten Entsendevereinbarung ist zu ersehen, dass der Bf wiederum in seiner Eigenschaft als "Inbetriebnahmetechniker" nach NL/Niederlande entsandt worden war.

2) Zur Dauer der Auslandseinsätze:

Die Dauer des Projektes GB bis 18.10.2008 (Rückreise am 19.10.2008) ergibt sich aus den vorgelegten Leistungsnachweisen, die jeweils von der Fa. Fa1/ D1 , für die die Arbeitgeberin des Bf's als Subunternehmerin tätig gewesen war, bestätigt worden sind. Die Ausführungen, dass sich die Entsendung wegen technischer Probleme verzögert und sich somit die Entsendung nach Schweden verschoben hätte, erscheinen glaubhaft und ist dies auch aus der bis 18.10.2008 befristeten Entsendevereinbarung zu ersehen. Dass sich dieses Projekt schon seit 2006 (konkret dem 05.06.2006) erstreckt hatte, ist unwidersprochen der Aktenlage zu entnehmen.

Aus einer Bestätigung der Arbeitgeberin vom 25.03.2010 ergibt sich für das Jahr 2009 ein Einsatz in Schweden vom 01.01.2009 bis 08.12.2009 (Projekt TFa2 -S). Diese Tatsache sowie der Beginn des Einsatzes am 24.11.2008 sind auch den vorgelegten Leistungsnachweisen (Rückreise am 09.12.2009; Subunternehmer von Fa2) zu entnehmen.

Die Entsendungen des Jahres 2010 ergeben sich aus der Bestätigung der Arbeitgeberin vom 01.03.2011. Danach war der Bf im ersten Halbjahr zum Teil auf Baustellen in H/ Deutschland (Entfernung von Ort laut Google Maps ca. 300 km) und D/Deutschland (Entfernung von Ort laut Google Maps ca. 20 km) eingesetzt.

Zu beachten ist, dass - wie sich aus der vorgelegten Lohnsteuerbescheinigung für den Zeitraum 01.01. bis 18.07.2010 ergibt - für das erste Halbjahr 2010 von der Arbeitgeberin in Deutschland auch Lohnsteuer abgeführt wurde, während dies laut Lohnsteuerbescheinigung vom 19.07. bis 31.12.2010 nicht der Fall war.

Weiters ist der Bestätigung der Arbeitgeberin vom 01.03.2011 sowie der im Beschwerdeverfahren vorgelegten Entsendevereinbarung die Entsendung in die Niederlande im zweiten Halbjahr 2010 (laut Arbeitgeber-Bestätigung Anwesenheit in Holland bis 01.12.2010) zu entnehmen.

3) Zusammenfassend war unter Beachtung der im Beschwerdeverfahren ergänzend vorgelegten Unterlagen im Verein mit den dargelegten Internetrecherchen in objektiver Betrachtungsweise ein ausreichender Nachweis dahingehend gegeben, dass der Bf bei seinen Auslandseinsätzen in Großbritannien, Schweden und den Niederlanden bei der Inbetriebnahme von Großanlagen tätig gewesen ist.

Für die Einsätze in Deutschland, bezüglich welcher auch von einem Einsatz des Bf's in seiner Eigenschaft als Inbetriebnahmetechniker auszugehen ist, wurde von der Arbeitgeberin in Deutschland ohnehin Lohnsteuer abgeführt.

Was die Zeiträume zwischen den Einsätzen anlangt, so hat der Bf grundsätzlich glaubhaft dargetan, dass er diese großteils im Urlaub bzw. im Zeitausgleich verbracht hatte. Falls es aber in diesen Zeiten tatsächlich dennoch mitunter zu einem Arbeitseinsatz gekommen sein sollte, so erscheint aufgrund der Kürze der Zwischenzeiten nur ein solcher am Dienstort der Arbeitgeberin in Deutschland realistisch, bezüglich dessen Deutschland (siehe rechtliche Beurteilung unten) zustünde. Ein zwischenzeitiger Auslandseinsatz erschien aufgrund des damit verbundenen Aufwandes kaum nachvollziehbar und kann auch auf keinerlei entsprechende Hinweise gestützt werden.

IV) Rechtliche Beurteilung:

A) Zur Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit den Doppelbesteuerungsabkommen:

1) Rechtsgrundlagen:

a) Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

b) Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, BGBl III 182/2002 (in der Folge kurz DBA-Deutschland):

Artikel 15 Abs. 1 und 2 DBA-Deutschland lauten folgendermaßen:

Unselbständige Arbeit

"(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen 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 im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat."

Artikel 23 Abs. 2 DBA-Deutschland lautet folgendermaßen:

Vermeidung der Doppelbesteuerung

"Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen

in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.

c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe a, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in der Republik Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden und die bei Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich, aber ungeachtet etwaiger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in der Republik Österreich von der Besteuerung ausgenommen.

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden."

c) Doppelbesteuerungsabkommen Großbritannien/Österreich, BGBI 390/1970 (in der Folge kurz DBA-Großbritannien):

Gemäß **Art. 15 Abs. 1 DBA-Großbritannien** dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19, 20 und 21 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, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Nach **Art. 15 Abs. 2 DBA-Großbritannien** dürfen ungeachtet des Absatzes 1 dieses Artikels Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres dieses anderen Staates aufhält, und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

Gemäß **Art. 24 Abs. 2 DBA-Großbritannien** rechnet Österreich dann, wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten

Königreiches, die nach diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, bezieht, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im Vereinigten Königreich gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte im Vereinigten Königreich besteuert werden dürfen, entfällt.

d) Doppelbesteuerungsabkommen Schweden/Österreich, BGBl 39/1960 (in der Folge kurz DBA-Schweden):

Gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-Schweden hat, wenn eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen), die in dem anderen Staat ausgeübt wird, der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.

Nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Schweden können abweichend von Abs. 1 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn dieser Arbeitnehmer entweder

- a) sich vorübergehend, insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält und für seine während dieser Zeit ausgeübte Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz nur in dem erstgenannten Staat hat, und für seine Tätigkeit nicht zu Lasten einer in dem anderen Staat befindlichen Betriebsstätte oder ständigen Einrichtung des Arbeitgebers entlohnt wird, oder*
- b) ausschließlich oder vorwiegend an Bord von Flugzeugen eines Unternehmens der Luftfahrt eines der beiden Staaten (insbesondere bei dem Konsortium "Scandinavian Airlines System") tätig ist.*

Gemäß Art. 20 DBA-Schweden können, wenn eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten Einkünfte bezieht oder Vermögen hat, diese Einkünfte oder dieses Vermögen – auch wenn das Besteuerungsrecht nach den vorstehenden Artikeln dieses Abkommens zusteht – vorbehaltlich des Absatzes 2 im erstgenannten Staat versteuert werden. Der Staat, in dem die Person ihren Wohnsitz hat, rechnet jedoch auf die dem Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf Einkünfte oder Vermögen entfällt, die der Besteuerung im anderen Staat unterliegen.

e) Doppelbesteuerungsabkommen Niederlande/Österreich, BGBl 191/1971 (in der Folge kurz DBA-Niederlande):

Artikel 16 Abs. 1 und 2 DBA-Niederlande lauten folgendermaßen:

"Unselbständige Arbeit

- (1) Vorbehaltlich der Artikel 17, 19, 20 und 21, Absatz 2, dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem der beiden Staaten ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass*

die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem der beiden Staaten ansässige Person für eine in dem anderen Staat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn:

- a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält, und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat."

Artikel 24 Abs. 3 und 4 DBA-Niederlande lauten folgendermaßen:

"(3) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden, so nimmt Österreich, vorbehaltlich des Absatzes 4, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(4) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 2, Artikel 14 Absatz 5 und Artikel 18 Absätze 1 und 2 in den Niederlanden besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in den Niederlanden gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus den Niederlanden bezogen werden."

f) Nach Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland, Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Großbritannien, Art. 4 Abs. 3 lit. a DBA-Niederlande und Art. 2 Abs. 3 lit. a DBA-Schweden gilt eine Person, die in jeweils beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, nur in dem Staat als ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

2) Erwägungen im konkreten Fall:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren stand außer Streit, dass der Bf aufgrund seines Wohnsitzes in Österreich der **unbeschränkten Einkommensteuerpflicht** unterliegt.

Dies bedeutet, dass gemäß der Bestimmung des § 1 Abs. 1 EStG 1988 sämtliche in- und ausländischen Einkünfte des Bf's (das gesamte "Welteinkommen") grundsätzlich der österreichischen Einkommensbesteuerung zu unterziehen waren.

Bei der Besteuerung von Auslandssachverhalten ist jedoch nicht allein das sich aufgrund des Einkommensteuergesetzes ergebende innerstaatliche Recht zu beachten. Vielmehr sind auch die sich aus den mit den einzelnen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden Bestimmungen zu berücksichtigen. Doppelbesteuerungsabkommen sind Bestandteile des österreichischen Rechts (Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 16 unter Verweis auf VwGH 30.04.1964, 0880/62).

Durch die Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen einerseits eine Zuteilung des Besteuerungsrechts der in den betroffenen Ländern bezogenen Einkünfte; andererseits wird geregelt, in welcher Art und in welchem Ausmaß der Ansässigkeitsstaat die im anderen Staat der Besteuerung unterliegenden Einkünfte bei der Bemessung der Steuer für das Welteinkommen berücksichtigen darf. In diesem Zusammenhang stehen alternativ zwei Methoden zur Verfügung:

- Bei der **Befreiungsmethode** werden Einkünfte, die bei unbeschränkter Steuerpflicht zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich besteuert werden dürfen, von der Einkommensteuer freigestellt. Die ausländischen Einkünfte werden allerdings bei der Berechnung der individuellen Einkommensteuerprogression mitberücksichtigt. Der auf das Welteinkommen entfallende Steuersatz wird somit auf die in Österreich zu besteuernden Einkünfte umgelegt (Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 17).
- Bei der **Anrechnungsmethode** besteuert der Ansässigkeitsstaat die Welteinkünfte, wobei die ausländische Steuer (betreffend dem Quellenstaat nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zugeordnete Einkünfte) auf die inländische Einkommensteuer angerechnet wird; maximal jedoch in der Höhe der im Inland auf diese Einkünfte entfallenden Einkommensteuer (Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 1 Rz 18).

Wie sich aus den oben zitierten Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland, Großbritannien, Schweden und den Niederlanden ergibt, steht das Besteuerungsrecht bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich dem **Tätigkeitsstaat** zu, **es sei denn** die Vergütungen würden bei einem **Aufenthalt bis zu 183 Tagen von einem Arbeitgeber bezahlt, der nicht im anderen Staat (bzw. laut DBA-Schweden nicht im "Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers") ansässig ist.**

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war niemals strittig, dass der Bf in Österreich auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte. Österreich gilt daher nach den zitierten Bestimmungen der betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen auch als **Ansässigkeitsstaat**.

Hinsichtlich der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt sich aus den DBA-Großbritannien und DBA-Schweden die Anrechnungsmethode (Art. 20 bzw. 24 des jeweiligen Abkommens), aus dem DBA-Deutschland sowie dem DBA-Niederlande bezüglich der unselbständigen Einkünfte nach Art. 15 bzw. 16 iVm Art. 23

bzw. 24 des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens die Befreiungsmethode (Progressionsvorbehalt).

Für die beschwerdegegenständlichen Aufenthalte bedeutet dies Folgendes:

Großbritannien:

Der Bf war im Jahr 2008 bis zum 19.10. (also länger als 183 Tage) in England im Einsatz. Großbritannien stand somit das Besteuerungsrecht als Tätigkeitsstaat zu. Österreich hätte nach der vereinbarten Anrechnungsmethode allfällige britische Steuern anrechnen müssen (Art. 24 Abs. 2 DBA-Großbritannien). Solche wurden jedoch nicht entrichtet.

Schweden:

Der Bf war im Jahr 2008 ab 24.11. (weniger als 183 Tage) in Schweden im Einsatz; die Arbeitgeberin war nicht in Schweden, aber auch nicht in Österreich ansässig. Österreich stand in Anwendung des Art. 13 Abs. 2 DBA-Schweden (Arbeitgeberin = nicht im Wohnsitzstaat) für diese Einkünfte grundsätzlich das Besteuerungsrecht nicht zu; dieses hatte nach dem Tätigkeitsstaatsprinzip vielmehr Schweden.

Im Jahr 2009 war der Bf bis zum 08.12. (mehr als 183 Tage) in Schweden im Einsatz. Das Besteuerungsrecht stand somit Schweden als Tätigkeitsstaat zu.

Österreich hätte nach der vereinbarten Anrechnungsmethode allfällige schwedische Steuern anrechnen müssen (Art. 20 DBA-Schweden). Solche wurden jedoch nicht entrichtet.

Niederlande:

Der Bf war ab 19.07.2010 bis Jahresende (Anwesenheit in den Niederlanden bis 01.12.2010) in den Niederlanden im Einsatz; die Arbeitgeberin war nicht in den Niederlanden (= anderer Staat) ansässig und lag der Aufenthaltszeitraum unter 183 Tagen. Österreich stand für diese Einkünfte gemäß Art. 16 Abs. 2 DBA-Niederlande als Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht zu.

Deutschland:

Der Bf war bis 18.07.2010 in Deutschland (zum Teil auf deutschen Baustellen) im Einsatz. Die Arbeitgeberin war in Deutschland ansässig; die 183-Tage-Regel des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland konnte nicht zur Anwendung kommen, weil die Vergütungen von einer Arbeitgeberin bezahlt wurden, die "im anderen Staat ansässig" war. Es galt das Tätigkeitsstaatsprinzip. Deutschland kam als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zu. Dementsprechend wurden auch die Einkünfte vom 01.01. bis 18.07.2010 richtigerweise der deutschen Lohnsteuer unterzogen. Österreich konnte als Ansässigkeitsstaat die deutschen Einkünfte lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalt erfassten (Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland).

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass Österreich aufgrund seiner Qualität als Ansässigkeitsstaat die beschwerdegegenständlichen Einkünfte in den einzelnen Beschwerdejahren - wie dies auch vom Finanzamt richtig festgestellt wurde - grundsätzlich bei der Besteuerung berücksichtigen durfte, zum Teil unter Anwendung der Anrechnungsmethode (Großbritannien, Schweden), zum Teil aufgrund der

Zuteilungsregeln des Doppelbesteuerungsabkommens (Niederlande) sowie zum Teil unter Anwendung der Befreiungsmethode bzw. des Progressionsvorbehaltes (Deutschland).

Die Berücksichtigung bei der Festsetzung der österreichischen Einkommensteuer setzt allerdings voraus, dass die entsprechenden Einkünfte nach dem Einkommensteuergesetz im Rahmen der Ermittlung des Einkommens erfasst werden dürfen.

Einkünfte dürfen bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden, wenn sie von der Einkommensteuer befreit sind (Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 1; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 3 Tz 2).

Der Bf macht nun im Beschwerdeverfahren geltend, dass seine strittigen Einkünfte als solche aus "begünstigter Auslandstätigkeit" gemäß der bis zum 31.12.2010 in Geltung stehenden Regelung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zur Gänze von der Einkommensteuer befreit gewesen wären.

Dieser Einwand war daher im Folgenden einer Prüfung zu unterziehen:

B) Zur Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis zum 31.12.2010 geltenden Fassung:

1) Rechtsgrundlage:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis 31.12.2010 geltenden Fassung sind u.a. folgende Einkünfte von der Einkommensteuer befreit:

*Einkünfte, die Arbeitnehmer **inländischer Betriebe** (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.*

a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.
b) Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland.

2) Erwägungen:

a) Zum Tatbestandsmerkmal "inländischer Betrieb":

Im Zusammenhang mit diesem Tatbestandsmerkmal hat der Unabhängige Finanzsenat in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern zustehe, die bei in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder bei einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber beschäftigt seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH würden nämlich die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer alle Maßnahmen, die Unionsbürger in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Unionsgebiet benachteiligen könnten, verbieten. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, die die gleiche Tätigkeit ausübten, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt seien, die durchaus geeignet sei, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Betrieb auszuüben. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe verstöße daher gegen die **Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit** gemäß Art. 39 EGV (bzw. Art. 28 EWR-Abkommen und Art. 1 Freizügigkeitsabkommen Schweiz) und sei daher nicht anzuwenden.

Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechtes habe zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibe, in der sie nicht mehr in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe (UFS 05.10.2005, RV/0016-F/04, u.a.; UFS 14.06.2012, RV/0391-F/11).

Diese Bedenken wurden sowohl vom Verwaltungsgerichtshof als auch vom Verfassungsgerichtshof geteilt:

Der Verwaltungsgerichtshof stellte im Hinblick auf seine Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung im Lichte deren unionsrechtlich gebotener Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermochten, den Antrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der Bestimmung wegen Verfassungswidrigkeit (siehe Beschlüsse VwGH 22.03.2010, zB A 2010/0011-1). In Entsprechung dieses Antrages und unter Hinweis auf die fehlende sachliche Rechtfertigung im Lichte der unionsrechtlich gebotenen Ausdehnung des Tatbestandsmerkmals "inländischer Betrieb" hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnissen VfGH 30.09.2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf, wobei die **Aufhebung mit 31.12.2010** in Kraft trat.

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Beschwerdefall, der die Zeiträume bis zum 31.12.2010 betrifft, zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Beschwerdeführer in den Streitjahren bei einer deutschen Arbeitgeberin beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht (siehe hiezu auch Ausführungen in UFS 14.06.2012, RV/0391-F/11).

Das Tatbestandsmerkmal des "inländischen Betriebes", das unionsrechtlich so zu lesen ist, dass hievon auch Betriebe, die ihren Sitz im Gemeinschaftsgebiet haben, umfasst sind, ist somit im gegenständlichen Fall erfüllt.

b) Zum Tatbestandsmerkmal "begünstigte Auslandstätigkeit":

Zu den begünstigten Auslandstätigkeiten zählen gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der bis 2010 geltenden Fassung u.a. auch die Inbetriebnahme und Instandsetzung und Wartung von Anlagen.

Steuerfrei sind in diesem Zusammenhang etwa die Montage, Montageüberwachung, **Inbetriebnahme** der Anlage und ein zeitlich begrenzter **Probefbetrieb** sowie das Anlernen von Bedienungspersonal (Jakom/Laudacher, EStG, 2011, § 3 Rz 35).

Inwieweit die Tätigkeit des Bf's im gegenständlichen Fall eine solche im Rahmen der Inbetriebnahme und des Probefbetriebes darstellt, war im Rahmen der Beweiswürdigung zu klären. Der Bf legte in diesem Zusammenhang im Beschwerdeverfahren weitere Nachweise vor.

Nach eingehender Prüfung und Würdigung sämtlicher Nachweise und Vorbringen bestehen seitens des Bundesfinanzgerichtes letztlich keine Zweifel daran, dass der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren jeweils mit der Inbetriebnahme und dem Probefbetrieb im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen, an der seine Arbeitgeberin zum Teil als Subunternehmerin mitwirkte, beschäftigt gewesen ist. Es wird in diesem Zusammenhang auf die entsprechenden Ausführungen zur Beweiswürdigung (siehe oben Punkt III) verwiesen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann das Unternehmen Bauherr, General- oder **Subunternehmer** sein, in anderer Form an der Anlagenerrichtung mitwirken oder sich durch Überwachungs- bzw. Wartungsarbeiten beteiligen (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0068). Es muss nicht Errichter der Anlage sein (VwGH 21.06.2007, 2004/15/0119; Jakom/Laudacher, EStG, 2011, § 3 Rz 35).

Dass die Arbeitgeberin des Bf's zum Teil nur als Subunternehmerin tätig wurde, steht der Qualifikation als begünstigte Auslandstätigkeit daher nicht entgegen.

Insgesamt war also von der Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der "begünstigten Auslandstätigkeit" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis 31.12.2010 geltenden Fassung auszugehen.

c) Zum Tatbestandsmerkmal "ununterbrochene Auslandstätigkeit von mehr als einem Monat":

Der Bf übte in den beschwerdegegenständlichen Jahren Auslandstätigkeiten aus, die sich über folgende Zeiträume erstreckten:

Ort	Einsatzbeginn	Einsatzende
GB/England	05.06.2006	19.10.2008
S/Schweden	24.11.2008	08.12.2009
H/ Deutschland	05.1.2010	25.02.2010
D/	15.03.2010	05.05.2010

Deutschland		
NL/Holland	19.07.2010	01.12.2010

Wie sich aus obiger Aufstellung ergibt, war der Bf an den verschiedenen Einsatzorten jeweils deutlich länger als einen Monat ununterbrochen tätig.

Hinsichtlich der Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals durch den gegenständlich gegebenen Sachverhalt wird wiederum auf die Ausführungen zur Beweiswürdigung (Punkt III) verwiesen.

In Zeiten, die sich zwischen den Auslands- bzw. Baustelleneinsätzen des Bf's ergaben bzw. diese unterbrachen, wurde laut dessen Ausführungen **Urlaub bzw. Zeitausgleich** konsumiert. Dafür, dass im zweiten Halbjahr 2010 kein Arbeitseinsatz am Dienstort in Deutschland vorlag, spricht auch, dass laut Bescheinigung der deutschen Arbeitgeberin nur im ersten Halbjahr (bis 18.07.2010) in Deutschland Lohnsteuer abgeführt wurde.

Hat aber die ununterbrochene Auslandstätigkeit bereits länger als einen Monat angedauert, sind auch Urlaube und Krankenstände der ausländischen Tätigkeit zuzurechnen, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die begünstigte Tätigkeit im Ausland wieder aufnimmt (*Fuchs* in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 3 Tz 17.1). Dass Zeitausgleiche, die sich im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit ergeben haben, auch dieser zuzurechnen sind, ergibt sich schon aus der Eigenschaft des Zeitausgleiches an sich, wonach dieser ja für zuviel geleistete Arbeitszeit im Rahmen einer bestimmten Tätigkeit gewährt wird.

Dass auch das Tatbestandsmerkmal der ununterbrochenen Tätigkeit von mehr als einem Monat in Bezug auf die jeweiligen Einsätze in den verschiedenen Ländern erfüllt war, war daher als erwiesen anzunehmen, wobei im Hinblick auf die Einsätze in Deutschland Folgendes anzumerken ist:

Für Tätigkeiten in Deutschland steht nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht ohnehin dem Tätigkeitsstaat (= Deutschland) zu. Die Ausnahmebestimmung des Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland greift nicht, da der Lohnaufwand eindeutig von einer deutschen Arbeitgeberin getragen wurde, sodass die Voraussetzung des Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-Deutschland keinesfalls erfüllt wäre.

Die Klärung allfälliger Zweifel daran, ob der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren eventuell eine nicht begünstigte Auslandstätigkeit für seine deutsche Arbeitgeberin in Deutschland ausübte, kann sohin dahingestellt bleiben, da nach der zitierten Bestimmung des Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland das Besteuerungsrecht in diesem Fall ohnehin Deutschland zukäme.

Diese deutschen Einkünfte dürften nach Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland allenfalls nur bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen berücksichtigt werden (Progressionsvorbehalt). Da der Bf in sämtlichen beschwerdegegenständlichen Jahren aber keine solchen Einkünfte, die in Österreich als steuerpflichtiges Einkommen zu erfassen gewesen wären, hatte, konnte auch die Berücksichtigung im Wege des Progressionsvorbehaltes zu keiner Einkommensteuerbelastung führen.

d) Zur Frage der Auslandstätigkeit bei Beschäftigung im Staat der Arbeitgeberin:

Ungeachtet des Umstandes, dass für Tätigkeiten innerhalb Deutschlands – wie oben ausgeführt – das Besteuerungsrecht nach Art. 15 DBA-Deutschland dem Tätigkeitsstaat Deutschland zusteht und die diesbezüglichen Einkünfte nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassen wären, ist ergänzend Folgendes anzumerken: Nach der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates wird "Ausland" als jenes Gebiet definiert, das außerhalb des österreichischen Staatsgebietes liegt (vgl. UFS 14.04.2008, RV/0360-F/07; UFS 14.06.2012, RV/0391-F/11). Der Begriff "Ausland" ist also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Die Steuerfreiheit steht daher auch dann zu, wenn ein beim einem deutschen Unternehmen beschäftigter Arbeitnehmer eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Deutschland ausübt. Der Begriff "Ausland" ist also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Somit ist Deutschland "Ausland" und eine dort ausgeübte Tätigkeit eine "Auslandstätigkeit".

Die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis 2010 geltenden Fassung für begünstigte Auslandstätigkeiten sieht keine Mindestentfernung der Entsendung vom Stammsitz des Arbeitgebers vor. Dennoch ist damit notwendigerweise verbunden, dass die Entsendung nicht nur an Orte außerhalb der gewöhnlichen Arbeitsstätte, sondern an Orte außerhalb des Gemeindegebietes des Stammsitzes erfolgt (UFS 14.06.2012, RV/0391-F/11). Der Arbeitnehmer muss somit für seine Tätigkeit zumindest das Gemeindegebiet, in dem die Arbeitgeberin ansässig ist, verlassen, um keine Ungleichbehandlung zu begründen und eine Steuerbefreiung zu erwirken.

Im gegenständlichen Fall war der Bf auf den Baustellen in D (Entfernung von Ort ca. 20 km) und H (Entfernung von Ort ca. 300 km) in Einsatz. Er verließ somit das Gemeindegebiet seiner Arbeitgeberin, weshalb von einer möglichen Steuerbefreiung auszugehen ist.

e) Zusammenfassend ist also Folgendes festzustellen:

Österreich hatte aufgrund der innerstaatlichen Bestimmung des § 1 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit dem Recht der hier anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen als Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das Recht, die nichtselbständigen Einkünfte des Bf's von seiner deutschen Arbeitgeberin bei der Erfassung des Welteinkommens zu berücksichtigen (zum Teil unter Anwendung der Anrechnungsmethode, zum Teil unter Anwendung der Befreiungsmethode und zum Teil aufgrund der Zuteilungsregeln des DBA-Niederlande).

Allerdings waren diese – wie sich aus obigen Ausführungen ergibt – als Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit zu qualifizieren und daher gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis zum 31.12.2010 geltenden Fassung zur Gänze steuerfrei zu stellen.

Steuerfreie Einkünfte gehören nicht zum Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 und sind bei dessen Ermittlung außer Acht zu lassen (Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 3 Rz 1). Die strittigen Einkünfte waren bei der Ermittlung der Einkünfte daher nicht in Ansatz zu bringen.

Dem Beschwerdebegehren war daher stattzugeben.

V) Abspruch über die Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen eine Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass vom Tatbestandsmerkmal "inländischer Betrieb" des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in unionsrechtskonformer Auslegung auch Betriebe umfasst sind, die ihren Sitz im Gemeinschaftsgebiet haben, wird von der Rechtsprechung mittlerweile einheitlich bejaht (VwGH-Beschlüsse 22.03.2010, A 2010/0011 u.a.; VfGH 30.09.2010, G 29/10 u.a.; UFS 14.06.2012, RV/0391-F/11).

Die Frage, ob eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliegt bzw. ob diese ununterbrochen über mehr als einen Monat ausgeübt wurde, stellt eine Frage der Beweiswürdigung dar. Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen. Es lag sohin diesbezüglich nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 23. Februar 2015