

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat**

- **durch** den Senatsvorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin SF, in der Sitzung am 28. November 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,
- **in** der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBf, bei Rechtsmittelerhebung vertreten durch Stb1, nunmehr vertreten durch Stb2,
- **über** die Beschwerde des Bf. vom 12. Februar 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des Finanzamtes Wien (belangte Behörde) vom 14. Jänner 2014 zur Steuernummer alteStNr

### zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird mit -2.461,61 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr 2008 bei der österrGesellschaft GmbH beschäftigt, welche als Arbeitgeberin sämtliche Bezüge des Bf. für den Abzug und die Abfuhr der österreichischen Lohnsteuer berücksichtigte. Laut Lohnzettel der Arbeitgeberin für den Bf. für das Jahr 2008 (BFG-Akt Bl. 62) beträgt die einbehaltene Lohnsteuer insgesamt 80.072,60 €.

Zunächst stellte der Bf. am 7. November 2012 einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO auf Rückerstattung von zuviel einbehaltener Lohnsteuer iHv 29.940,12 € für die Monate Juli bis Dezember 2008, weil der Bf. steuerfreie Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (Monteursklausel) in der Schweiz ausgeübt habe (BFG-Akt Bl. 6). Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 9. Dezember 2013 (BFG-Akt Bl. 17) zurückgewiesen, weil für die Rückerstattung der Weg einer Veranlagung offenstehe.

Daraufhin brachte der Bf. am 20. Dezember 2013 eine Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 bei der belangten Behörde ein. In einem diesbezüglichen Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 18. Dezember 2013 (BFG-Akt Bl. 9) wurde ausgeführt: *Unser Klient war im Jahr 2008 als Verantwortlicher für verschiedene Projekte überwiegend in der Schweiz für die österrGesmbH tätig. In der Anlage 1 übermitteln wir Ihnen eine Auflistung der von unserem Klienten betreuten Projekte. Die Lohnverrechnung erfolgte in Österreich. Die Lohnsteuer wurde wegen haftungsrechtlicher Gründe vom gesamten Gehalt berechnet und zur Gänze in Österreich abgeführt.*

*Gem § 3 Abs 1 Z 10 EStG idF BGBl I 2005/161 (Monteursklausel) sind jedoch „Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit b) von ihren Arbeitgebern beziehen, von der Einkommensteuer befreit, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgeht.“*

*Unser Klient war im Jahr 2008 für die österrGesmbH im Rahmen mehrerer Bauprojekte vor allem in der Planung und Überwachung bei der Errichtung von Anlagen in der Schweiz vor Ort tätig. Diese Tätigkeit wurde jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum eines Monats hinausgehend von unserem Klienten ausgeführt. Die einzelnen Tätigkeitsabschnitte wurden nur durch Wochenenden, Urlaube oder verlängerte Wochenenden, welche durch Zeitausgleich aufgrund von im Rahmen der Auslandstätigkeit geleisteten Überstunden zustande kamen, unterbrochen. In einer beigelegten Aufstellung (Anlage 2) ist die Aufenthaltsdauer unseres Klienten in der Schweiz ersichtlich. Da die Einkünfte welche der begünstigten Auslandstätigkeit unseres Klienten zuzurechnen sind, von der Einkommensteuer in Österreich befreit sind, stellen wir den Antrag auf Erstattung der in 2008 zu viel einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von EUR 29.940,12. Beiliegend übermitteln wir Ihnen eine Berechnung der rückzuerstattenden Lohnsteuer (Anlage 3).*

In Anlage 3 (BFG-Akt Bl. 13 verso) erfolgt die Berechnung folgendermaßen:

2008	07.07-31.07.	01.08-31.08	01.09-30.09	01.10-31.10	01.11.-30.11.	01.12.-18.12.	Summe:
Lst bezahlt:	4.565,28	4.565,28	4.565,28	4.565,28	9.905,22	4.575,38	32.741,72
Lst anteilig	883,57	0,00	0,00	0,00	0,00	1.918,03	2.801,60
Differenz:	3.681,71	4.565,28	4.565,28	4.565,28	9.905,22	2.657,35	29.940,12

Anlage 1 (BFG-Akt Bl. 12 verso) zur Steuererklärung enthält Aufstellungen

- über Reisebewegungen im Ausland, wobei diesbezüglich später eine exaktere Aufstellung auf Basis der Miles & More – Abrechnung der Fluglinie eingereicht wurde;
- über Reisebewegungen im Inland:
  - 23. bis 24.1.2008 (Wien – Tirol – Wien),
  - 7. bis 8.2.2008 (Wien – Linz – Wien),
  - 29. bis 30.4.2008 (Wien – Tirol – Wien),

19.5.2008 (Wien – Linz – Wien),

4.7.2008 (Wien – Linz – Wien).

Anlage 2 zur Steuererklärung ist eine „*Bestätigung – Arbeitsnachweis*“ über folgende Projekte, die der Bf. in der Zeit vom April 2008 bis August 2011 in der Schweiz als Verantwortlicher betreut hat (BFG-Akt Bl. 13):

„*Einzelprojekte*:“

*BezeichnungProjekt1:*

*Auftraggeber (AG): Auftraggeber1; Einbau der temporären Kommunikationsanlage;  
Auftragsfixierung und –überwachung; Auftragswert ca. 8 Mio CHF*

*BezeichnungProjekt2:*

*AG: Auftraggeber2; Netzbau, -modernisierung;  
Projektorganisation, Claim Management, Überleitung zur Auftragsgenerierung als  
strategischer Servicepartner für auftraggeber2 in der Romandie und Zürich;  
Auftragswert: ca. 30 Mio CHF*

*BezeichnungProjekt3:*

*AG: Bahngesellschaft Planung und Bau von GSMR-Stationen;  
Projektkontrolle, Claim Management;  
Auftragswert: ca. 1 Mio CHF*

*Rolloutprojekte:*

*BezeichnungProjekt4:*

*AG: Auftraggeber4; Planung, Bau, Netzintegration und Wartung von  
Telekommunikationsstandorten (Funk- und Festnetz);  
Projektaufsicht, Kundenbetreuung;  
Auftragswert: ca. 50 Mio CHF für 4 Jahre*

*BezeichnungProjekt5:*

*AG: Auftraggeber5 komplettes Netzservice als strategischer Partner in der Romandie und  
Zürich;  
Vertragverhandlung, begleitender Projektaufbau;  
Auftragswert: ca. 45 Mio. CHF für 3 Jahre“*

Diese „*Bestätigung – Arbeitsnachweis*“ ist unterfertigt von DiplIngV als Vorsitzender des Vorstandes der Holdinggesellschaft AG, deren Verbindung zur Arbeitgeberin des Bf. im Streitjahr aus dem Firmenbuch ersichtlich ist:

Laut Firmenbuch ist die Arbeitgeberin des Bf. im Streitjahr, die unter FN1 protokollierte Gesellschaft, welche

- von 1998 bis Sommer 2007 den Firmennamen „*frühererFirmenname*“ getragen hat,
- von Sommer 2007 bis Sommer 2014 und somit im Streitjahr den Firmennamen „*österrGesellschaft GmbH*“ getragen hat,
- und ab Sommer 2014 den Firmennamen „*spätererFirmenname*“ getragen hat,

am 31. Oktober 2015 im Firmenbuch gelöscht worden (BFG-Akt Bl. 73 ff.). Ihr Geschäftsführer von 2002 bis 2013 und somit im Streitjahr war Dipl.-IngV. Ihre Alleingesellschafterin im Streitjahr war die holding-Gesellschaft; BFG-Akt Bl. 159).

Die belangte Behörde (Finanzamt Wien) setzte mit dem angefochtenen, mit 14. Jänner 2014 datierten Einkommensteuerbescheid 2008 (BFG-Akt Bl. 15 f.) die Einkommensteuer mit -20,01 € fest. (Negativbeträge sind zulasten des Fiskus und daher Gutschriften aus Sicht des Bescheidadressaten.) Der gesamte Betrag laut Kennzahl 245 des Lohnzettels iHv 175.214,84 € wurde bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt, sodass nach Abzug des Pauschbetrages für Werbungskosten iHv 132 € Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 175.082,84 € verblieben. Eine diesbezügliche Begründung enthielt der Bescheid nicht.

Mit Schreiben vom 12. Februar 2014 (BFG-Akt Bl. 18) wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14. Jänner 2014 Beschwerde erhoben mit dem Antrag, die nicht berücksichtigte Beilage zur Arbeitnehmerveranlagungserklärung zu berücksichtigen. In eventu wurde beantragt, Werbungskosten (Reisekosten, Kennzahl 721) iHv 9.201,50 € anzusetzen.

Berechnung dieser Werbungskosten auf einer Beilage zur Beschwerde (BFG-Akt Bl. 24):

<i>Jahr</i>	<i>Anzahl (Tag)</i>	<i>Land</i>	<i>Satz</i>		<i>Diäten gesamt</i>	
			<i>Tag</i>	<i>Nacht</i>		
2008	8	Österreich	26,4	15		256,20
	148	Schweiz	36,8	32,7		8.945,30
						9.201,50

Die belangte Behörde erließ eine mit 13. Juni 2014 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO (BFG-Akt Bl 26 f.), mit welcher die Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit -4.554,76 € festgesetzt wurde. Dies resultierte daraus, dass bei der Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten iHv 9.201,50 € statt des Werbungskosten-Pauschales im angefochtenen Bescheid berücksichtigt wurden. Eine Begründung, wieso dem Eventualbegehren gefolgt worden war und dem Hauptbegehren nicht gefolgt worden war, enthielt die Beschwerdevorentscheidung nicht.

Über FinanzOnline wurde am 3. Juli 2014 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 31. August 2014 beantragt (BFG-Akt Bl. 28). Über FinanzOnline wurde am 28. August 2014 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 30. September 2014 beantragt (BFG-Akt Bl. 29). Über FinanzOnline wurde am 29. September 2014 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 30. Oktober 2014 beantragt (BFG-Akt Bl. 30). Über FinanzOnline wurde am 30. Oktober 2014 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 13. November 2014 beantragt (BFG-Akt Bl. 31). Über FinanzOnline wurde am 13. November 2014 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 27. November 2014 beantragt (BFG-Akt Bl. 32).

Durch den ersten der genannten Fristverlängerungsanträge wurde gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 3 BAO die Frist zur Stellung eines Vorlagesantrages zur Beschwerde vorentscheidung vom 13. Juni 2014 gehemmt. Da laut Aktenlage nicht über die Fristverlängerungsanträge bescheidmäßig abgesprochen wurde, lief die Frist zur Stellung eines Vorlageantrages gemäß § 264 Abs. 4 lit. a iVm § 245 Abs. 4 BAO mit dem 27. November 2014, bis zu welchem letztmals die Verlängerung beantragt wurde, ab.

Innerhalb der sohin im Ergebnis bis 27. November 2014 verlängerten Frist wurde mit Schreiben vom 13. November 2014 der Vorlageantrag (Antrag gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 12. Februar 2014 durch das Bundesfinanzgericht) gestellt (BFG-Akt Bl. 33 f.), worin gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO eine mündliche Verhandlung und gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO die Entscheidung durch den Senat beantragt wurden.

Die Tätigkeit des Bf. iZm den Projekten in der Schweiz habe die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme der Anlagen und Bauausführungen umfasst, welche allesamt begünstigte Auslandstätigkeiten iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG idF BGBl. I 161/2005 darstellten. Der Bf. sei insbesondere Projektleiter gewesen. Die Tätigkeit habe die Organisation, die Leitung, die Überwachung sowie die Nachkontrolle umfasst. Alle Tätigkeiten stünden iZm einer begünstigten Auslandstätigkeit, bspw. Errichtung von Bauwerken sowie Aufstellen von Anlagen. Ab dem 7. Juli 2008 sei der Bf. ununterbrochen über einen Zeitraum eines Monats hinausgehend in der Schweiz tätig gewesen. Die begünstigte Auslandstätigkeit sei zulässigerweise nur während Wochenenden und den Weihnachtsfeiertagen sowie Dienstreisen und kurzen Aufenthalten im inländischen Stammbetrieb im Interesse des ausländischen Vorhabens unterbrochen worden.

Am 4. Dezember 2015 erhielt die belangte Behörde die Stellungnahme eines GPLA-Prüfers, welche dem Bf. vom BFG im Beschluss vom 2. August 2017 vorgehalten wurde, sowie Lohnkonto, Unterlagen betr. Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA und Dienstzeugnis (BFG-Akt Bl. 36 ff.).

Im Dienstzeugnis der österrGesellschaft GmbH vom 08.05.2014 (BFG-Akt Bl. 41 f.) wird – soweit das Streitjahr 2008 betroffen ist – ausgeführt: „1/2004 – 9/2008 war HerrBf als Bereichsleiter Kommunikationstechnik mit Verantwortung für bis zu 300 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und € 50 Mio. Umsatz / Jahr sehr erfolgreich. 2006 erfolgte zusätzlich die Ernennung zum Prokuristen der Tochtergesellschaft Tochtergesellschaft GmbH, dessen 40 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit einem Umsatz von 8 Mio. € er aus der Verlustzone führte und erfolgreich bis zur Eingliederung in die AbkürzgÖsterrGmbH Ende 2008 begleitete.[Anmerkung aus Firmenbuch, BFG-Blatt 69 ff: Der Bf. vertrat die TochtergesmbH, am 17.10.2008 gelöscht, ab 12.10.2006 als Prokurist; diese Gesellschaft wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 4.9.2008 als übertragende Gesellschaft mit der österrGesellschaft GmbH verschmolzen.]

4/2008 übernahm er die Geschäftsführung der schweiz.Gesellschaft AG mit bis zu 250 Mitarbeitern und € 45 Mio. Umsatz / Jahr mit dem Ziel diese nach Zukäufen zu restrukturieren. 7/2010 übergab er diese Aufgabe nach positiver Ausrichtung des

*Konsolidierungsjahren 2008 und erfolgreichen Jahren 2009 und 2010 an ein lokales Management ...“*

Das Finanzamt erließ ein mit 9. Dezember 2015 datiertes Ergänzungsersuchen betreffend weiterer Angaben hinsichtlich Tages- und Nächtigungsgelder, Nachweis eines tatsächlichen Aufwandes für Nächtigungen, wobei dem Bf. auch vorgehalten wurde, dass er laut Entsendebestätigung (für EG-25/EFTA-Staatsangehörige) mit der Geschäftsführung (der schweiz. Gesellschaft AG) beauftragt gewesen sei, welche als solche nicht begünstigt sei (BFG-Akt Bl. 44).

Die Beantwortung seitens des Bf. erfolgte mit Schreiben vom 31. März 2016 (BFG-Akt Bl. 48 ff.) wie folgt:

*Ad Punkt 1 des Ergänzungsersuchens*

*Auf der Basis der Aufstellung des Arbeitgebers arbeitgeber (Beilage 1) und der von Miles & More Lufthansa erstellten Flugdaten (Beilage 2) sowie weiterer einzelner Belege von Air Berlin konnten wir beiliegende Aufstellung für alle Reisedaten von HerrnDIbf für das Kalenderjahr 2008 zusammenstellen (Beilage 3). Demnach war herrDIbf ab dem Projektbeginn Ende Februar 2008 mit urlaubsbedingten Ausnahmen jede Woche in der Schweiz. Aus der Zusammenstellung der Flug- und Reisedaten haben wir beiliegenden Jahreskalender 2008 (Beilage 4) zur Übersicht ergänzt. Festzuhalten ist, dass die Angaben für den Monat Dezember 2008 des Arbeitgebers arbeitgeber nicht mit den Daten der Fluggesellschaft zusammenpassen und wir uns daher an den Daten von Miles & More Lufthansa orientiert haben.*

*Demnach war unser Mandant im Kalenderjahr 2008 137 Tage in der Schweiz, wobei die Reisetage aufgrund der Flugzeiten in den Tagesrandlagen jeweils als voller Tag berechnet wurden. An den Tagen in Österreich war HerrBf zur Berichterstattung und zur Projektplanung in der Zentrale der arbeitgebergruppe in wien tätig. Der Einsatzort von HerrnDIbf war überwiegend der Schweizer Standort der arbeitgebergruppe in OrtimKantonK, da er dort als hauptverantwortlicher Mitarbeiter für das zweiteProjekt zuständig war.*

*Dieses Projekt war mit Abstand das größte Einzelprojekt der Schweizer Gesellschaft (Auftragsvolumen rd 30 Mio CHF) und erforderte die überwiegende Zeit von herrnBf. Daneben war er auch in der Projektbetreuung des erstenProjektes (Herstellung einer temporären Kommunikationsanlage für die Bauphase) tätig. Eine tageweise Zuordnung der Tätigkeit von HerrnDIbf ist im Nachhinein nicht mehr möglich, da er auch für die kaufmännischen Agenden dieser Projekte zuständig war und von seinem Arbeitsplatz in der Schweizer Gesellschaft mehrere Projekte gleichzeitig betreute. Wir verweisen dazu auch auf den Arbeitsnachweis der Holdinggesellschaft AG (Beilage 5)*

*Ad Punkt 2 des Ergänzungsersuchens*

*Die Nächtigungsgelder werden von unserem Mandanten nicht beantragt, da sämtliche Übernachtungen (vorzugsweise in den Hotels 1inOrt1 und 2inOrt2 vom Arbeitgeber bezahlt wurden. Insofern liegen keine Rechnungen von Übernachtungskosten vor, die von unserem Mandanten bezahlt wurden.*

### *Ad Punkt 3 des Ergänzungsersuchens*

*Unser Mandant war – wie oben ausgeführt – insbesondere als Projektleiter bei den in der Beschwerde vom 12. Februar angeführten Bauprojekten in der Schweiz tätig. Die Tätigkeit umfasste die Organisation, die Leitung, die Überwachung sowie die Nachkontrolle der angeführten Projekte. Alle Tätigkeiten, welche im Zuge der Projekte von Herrn DIbf ausgeführt worden sind, stehen im Zusammenhang mit einer begünstigten Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl I 2005/161, beispielsweise der Errichtung von Bauwerken sowie dem Aufstellen von Anlagen (z.B.: auftraggeber2 – Netzaufbau- & Modernisierung, auftraggeb2 – Netzaufbau, etc.).*

*Da unser Mandant das größte Projekt der Gesellschaft betreute, wurde ihm nach der Rücklegung der Geschäftsführer-Position durch einen Mitarbeiter, die Geschäftsführungsposition von Seiten der Holding-Ges. überbunden. Diese Vorgehensweise wurde von der arbeitgebergruppe gewählt, damit sich die nur temporär angenommene vakante Position nicht auf die einzelnen Projekte negativ auswirkt. Diese Geschäftsführungsposition beschränkte sich im Innenverhältnis allein auf die weitere umfassende Unterstützung seiner laufenden Projekte. herrDIbf war der Ansprechpartner vor Ort für das Tagesgeschäft der Projekte in der Schweiz für den Verwaltungsrat, der durch die Holdinggesellschaft GmbH mit dem Geschäftsführer aus Österreich bzw. dem Vorstandsvorsitzenden und einem weiteren Vorstandsmitglied der Holdinggesellschaft AG direkt besetzt wurde. Die Geschäftsführungsposition nach außen wurde von den Mitgliedern des Verwaltungsrats direkt vorgenommen. herrDIbf hatte auch keine Bankzeichnungsberechtigung wahrgenommen, da die Durchführung der Banküberweisungen für die Schweizer Gesellschaft an die kaufmännische Abteilung der deutschen Gesellschaft der arbeitgebergruppe abgetreten wurde.*

*Aufgrund der Gliederung der arbeitgebergruppe in Sparten wie zB Kommunikationstechnik, Freileitungsbau und Anlagenbau war unser Mandant nur befugt, im Bereich der Kommunikationstechnik die Gesellschaft zu vertreten. Die anderen Bereiche wurden aufgrund des hohen Geschäftsrisikos in allen Sparten von den anderen Spartenleitern bzw. Vorstandsmitgliedern direkt aus Österreich geführt.*

*herrDIbf war aufgrund seines technischen Wissens nicht nur als technischer Projektleiter, sondern auch als kaufmännischer Projektleiter in den genannten Projekten tätig. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG fällt auch eine mittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben des Arbeitsgebers unter die Befreiungsbestimmung. Damit können auch als Hilfspersonen im Ausland eingesetzte Arbeitnehmer (zB Bürokräfte, etc) die Regelung der begünstigten Auslandstätigkeit in Anspruch nehmen.*

Der Berichterstatter im Senat des BFG hielt den beiden Streitparteien mit verfahrensleitendem Beschluss vom 2. August 2017 vor (BFG-Akt Bl. 119 ff.):

*„1.) Mit der gegenständlichen Beschwerde (Bescheidbeschwerde) vom 12. Februar 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14. Jänner 2014 wurden ein Primäranspruch und ein Eventualantrag gestellt:*

- *Primäranspruch (unter Verweis auf die Beilagen zur Arbeitnehmer-Veranlagungs-Erklärung): Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 161/2005, Erstattung von zuviel einbehaltener Lohnsteuer iHv 29.940,12 €.*
- *Eventualantrag: Abzug von Werbungskosten (Reisekosten) iHv 9.201,50 €.*

*Das Wesen eines Eventualantrages liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primäranspruch erfolglos bleibt, sodass der Eventualantrag gegenstandslos wird, wenn dem Primäranspruch stattgegeben wird (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 85 Tz 3)*

*2.) Mit der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung (BVE) gemäß § 262 BAO vom 13. Juni 2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 unter Abzug von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, iHv 9.201,50 € ermittelt. Im Ergebnis wurde somit der Primäranspruch abgewiesen und wurde dem Eventualantrag stattgegeben.*

*3.) ... [Fristverlängerungsanträge]*

*Innerhalb der sohin im Ergebnis bis 27. November 2014 verlängerten Frist wurde mit Schreiben vom 13. November 2014 der Vorlageantrag (Antrag gemäß § 264 BAO auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 12. Februar 2014 durch das Bundesfinanzgericht) gestellt. Durch den rechtzeitigen Vorlageantrag gilt gemäß § 264 Abs. 3 BAO die Bescheidbeschwerde vom 12. Februar 2014 wiederum als unerledigt.*

*Das Finanzamt Wien (belangte Behörde) legte die Beschwerde unter Anschluss eines Vorlageberichtes am 25. April 2016 dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor. Die belangte Behörde vertritt in diesem Bericht die Ansicht, dass die von ihr in der Beschwerdevorentscheidung berücksichtigten Werbungskosten nicht anzuerkennen seien, d.h. dass weder dem Primäranspruch noch dem Eventualantrag zu folgen wäre.*

*4.) Da der Bescheid vom 14. Jänner 2014 und die BVE vom 13. Juni 2014 keine diesbezüglichen Begründungen enthalten, teilt das BFG hiermit dem Beschwerdeführer (Bf.) mit, aus welchem Grund die belangte Behörde (Finanzamt Wien) laut Aktenlage der Ansicht ist, dass dem Bf. die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht zustehe: In ihrem Vorlagebericht vom 25. April 2016 verweist die belangte Behörde auf eine Stellungnahme des GPLA-Prüfers, nach welcher der Bf. als Geschäftsführer der schweizer.Gesellschaft AG bestellt worden sei. Eine Tätigkeit im Ausland gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG dürfe ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt sein. Die Beurteilung erfolge nach dem Tätigkeitsbild des entsprechenden Berufes. Nicht auf Dauer angelegt seien Tätigkeiten, die mit der Erbringung einer Leistung oder der Herstellung eines Werkes beendet seien, wie die Erfüllung von spezifischen Beratungsaufträgen oder die Lieferung und Montage von Investitionsgütern (z.B. Monteure, Bauarbeiter, die abgeschlossene Leistungen erbrächten). Die Tatsache, dass die Leistung von Personen erbracht werde, die ein unbefristetes Dienstverhältnis aufwiesen, ändere nichts daran, dass diese Tätigkeiten ihrer Natur nach nicht auf Dauer angelegt seien. Hingegen sei z.B. die Tätigkeit eines Geschäftsführers, eines Controllers oder eines Bürokaufmannes auf Dauer angelegt, weil diese Tätigkeiten – unabhängig von den Umständen des konkreten Falls*



– eine nicht befristete Ausübung zum Gegenstand hätten. In diesen Fällen nehme der Umstand, dass ein Arbeitnehmer nur befristet oder bis zur Erreichung eines bestimmten Erfolges ins Ausland entsendet werde, der Tätigkeit nicht ihren auf Dauer angelegten Charakter. Ebenso seien Beratungsaufträge einer laufenden Klientenbeziehung wie z.B. bei Rechtsanwälten oder Steuerberatern, auf Dauer angelegt, da der einzelne Beratungsauftrag im Ausland Teil der bestehenden Klientenbeziehung sei.

5.) Ermittlung des im vorliegenden Fall für das Jahr 2008 anzuwendenden Gesetzestextes:

... [mittlerweile unstrittig, jedoch ist für das Verständnis von Punkt 6 des Vorhaltes das Nachfolgende von Interesse]

... § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 76/2011, welche gemäß § 124b Z 194 EStG ab der Veranlagung 2012 (oder: 2013 im Falle des § 124b Z 195 EStG) anzuwenden ist, enthält unter anderem folgende Voraussetzung für die Begünstigung: „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.

...

Zusammengefasst sind im vorliegenden Fall für das Streitjahr 2008 der § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 161/2005 und der § 3 Abs. 3 EStG idF BGBl. I 144/2001 anzuwenden.

6.) Die gemeinsame Betrachtung der Punkte 4 und 5 deutet darauf hin, dass die Argumentation der belangten Behörde hinsichtlich des Primärbegehrens auf einen für das Streitjahr 2008 nicht anwendbaren Gesetzestext, und zwar § 3 Abs. 1 Z 10 lit. d EStG idF BGBl. I 76/2011, gestützt ist.

7.) Das Primärbegehren geht auf die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung und weiter auf den davor gestellten Antrag gemäß § 240 BAO zurück. Der hierfür ermittelte Betrag iHv 29.940,12 € an laut Antrag zu viel gezahlter Lohnsteuer setzt am monatlichen Lohnsteuerabzug an.

Wenn dem Primärbegehren entsprochen wird, wäre aber im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens betreffend die Jahresveranlagung zur Einkommensteuer die Berechnung nach den diesbezüglichen Regeln vorzunehmen, wie es in den beiden [dem Schreiben vom 2.8.2017] beigefügten Berechnungsblättern dargestellt wird und nachfolgend erläutert wird. Im Rahmen einer Jahresveranlagung wird ein ursprünglich zu hoher Lohnsteuerabzug nicht als solcher rückgängig gemacht, sondern die gesamte einbehaltene Lohnsteuer wird von der errechneten Einkommensteuer für das ganze Jahr

abgezogen. Ein daraus resultierender Negativbetrag an festgesetzter Einkommensteuer stellt aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Gutschrift dar.

Für die Ermittlung der zu versteuernden laufenden Einkünfte und der zu versteuernden sonstigen Bezüge (Sonderzahlungen, Prämien) innerhalb des Jahressechstels ist der vom Arbeitgeber übermittelte Lohnzettel (wie er am Ende des angefochtenen Bescheides bzw. der Beschwerdevorentscheidung abgedruckt ist) derart zu adaptieren, dass er nur die 'inländischen' Bezüge (= Bezüge ohne § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 161/2005) und gemäß § 20 Abs. 2 EStG nur die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (inkl. KU, WBF-DN) enthält. Dies erfolgt auf dem [dem Schreiben vom 2.8.2017] beiliegenden Berechnungsblatt 'Lohnzettel-Adaptierung' dadurch, dass die auf 'ausländische' Bezüge (= Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 161/2005) entfallenden Anteile der Beträge laut Lohnkonto von den Beträgen laut Lohnzettel subtrahiert werden. Die diesbezüglichen Beträge für Juli und Dezember laut Lohnkonto werden ihrerseits aliquotiert (Juli: 6 Tage 'Inland', 25 Tage 'Ausland'; Dezember (13 Tage 'Inland', 18 Tage 'Ausland')). Im Rahmen einer Veranlagung erfolgt keine Neuberechnung des Jahressechstels (vgl. Knechtel in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm. 32 zu § 67).

Auf dem [dem Schreiben vom 2.8.2017] beigegeführten Berechnungsblatt 'Einkommensteuer 2008' wird das steuerpflichtige laufende Einkommen und die steuerpflichtigen sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels von den adaptierten Lohnzettel-Kennzahlen abgeleitet. Der vom Arbeitgeber übermittelte ursprüngliche Lohnzettel ist die Basis für die unter Progressionsvorbehalt erfolgende Ermittlung des auf das laufende Einkommen anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes gemäß § 3 Abs. 3 EStG idF BGBl. I 144/2001 iVm § 33 Abs. 10 EStG idF BGBl. I 99/2007.

8.) Wenn dem Primärbegehren entsprochen wird, ist das Eventualbegehren ohnehin gegenstandslos. Für den Fall, dass dem Primärbegehren nicht entsprochen würde, ist folgende Angabe auf der Entsende-Bestätigung für EG-25/EFTA-Staatsangehörige zu erwähnen: DIE UNTERKUNFT WIRD VON DER FIRMA BEZAHLT, REISESPESEN UND VERPFLEGUNG SIND IM GEHALT INBEGRIFFEN. (Anm.: Der erste Teil dieses Satzes ist klar; der zweite Teil dieses Satzes ist interpretationsbedürftig.)

9.) Auch wenn der Beschwerdeführer mittlerweile vom neuzuständigen Finanzamt unter der Steuernummer neueStNr geführt wird, bleibt das Finanzamt Wien, dessen Bescheid vom 14. Jänner 2014 zur Steuernummer alteStNr den Anfechtungsgegenstand des anhängigen Beschwerdeverfahrens bildet, als belangte Behörde Partei gemäß § 265 Abs. 5 BAO dieses Beschwerdeverfahrens vor dem BFG.

Die Stellungnahme (BFG-Akt Bl. 128) der belangten Behörde zum Vorhalt vom 2. August 2017, die bereits am 17. August 2017 beim BFG einlangte und daraufhin dem Bf. mit Schreiben des Berichterstatters vom 23. August 2017 (BFG-Akt Bl. 130) vorgehalten wurde, lautete:

- „Im Streitjahr ist § 3 Abs. 1 z. 10 idF BGBl. I 161/2005 und § 3 Abs. 3 idF BGBl. I 144/2001 – wie im Beschluss vom 2.8.2017 dargestellt – anzuwenden.“

- *Auch wenn von Seiten der GPLA ein späterer Gesetzestext als Begründung herangezogen wurde, ist nach Ansicht des Finanzamtes die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z. 10 idF BGBl. I 161/2005 nicht anzuwenden. Voraussetzung für die Anwendung von § 3/1/10 ist, dass eine begünstigte Tätigkeit vorliegt. Dazu zählen gem. lit. b leg. cit. Bauausführungen, 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. Begünstigt ist nicht nur die Montage, sondern auch die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme solcher Anlagen.*  
*Auf Seite 2 der Beantwortung des Ergänzungsersuchen wird zwar angeführt, dass der Bf eine solche begünstigte Tätigkeit ausgeübt hätte. Das ist aber den Ausführungen des (ehemaligen) Dienstgebers im Dienstzeugnis (siehe „Unterlagen...“) nicht zu entnehmen. Auch im Begründungsschreiben an das Migrationsamt KantonK wird angegeben, dass der Bf als Geschäftsführer der schweizerischen Gesellschaft tätig war. Von Seiten des Finanzamtes wird daher weiterhin die Ansicht vertreten, dass der Bf keine begünstigte Tätigkeit ausgeübt und daher die Steuerbefreiung nicht zum Tragen kommen kann. Sollten Sie zu einer anderen Ansicht gelangen, wäre aber mE vor Entscheidung der damalige Dienstgeber zum tatsächlichen Aufgabenbereich des Bf zu befragen.*
- *Nach Ansicht des Finanzamtes wäre daher das Primärbegehren abzuweisen und der Eventualantrag betreffend die Reisekosten zu behandeln. Nächtigungsgelder wären nicht zu berücksichtigen (was ja auch schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.3.2016 zurückgenommen wurde). Den Vermerk „Reisespesen und Verpflegung sind im Gehalt inbegriffen“ wurde vom Finanzamt so aufgefasst, dass der Bf mit dem (versteuerten) Gehalt auch sämtliche derartigen Kosten abgegolten seien. Dementsprechend wären die Tagesgelder nach den tatsächlichen Aufenthalten lt. den Bestimmungen in den LStR zu gewähren.“*

Mit Schreiben vom 14. September 2017 wurde seitens des Bf. zu den Punkten 4 bis 8 des Vorhaltes vom 2. August 2017 wie folgt Stellung genommen:

4) *Zit Vorlagebericht des Finanzamts vom 25. April 2016: HerrBf ist als Geschäftsführer tätig gewesen und nicht als Mitarbeiter einer nicht auf Dauer angelegten Tätigkeit (zB Monteur und Bauarbeiter). Daher stünde ihm die Begünstigung gemäß § 3 Abs 1 Z 10 ESTG nicht zu.*

*HerrBf wurde vom österreichischen Arbeitgeber als hauptverantwortlicher Mitarbeiter für mehrere Bauprojekte in der Schweiz eingesetzt. Sein Arbeitsvertrag hat nur mit der österrGesellschaft bestanden. Da die Geschäftsführer der Schweizer Gesellschaft ihre Ämter zurücklegten, wurde unserem Mandanten die Geschäftsführerposition von der Konzernmuttergesellschaft angeboten. Diese Vorgehensweise wurde von arbeitgebergruppe gewählt, damit sich die – als nur temporär angenommene – vakante Position nicht auf die einzelnen Projekte negativ auswirkt. Auf die Tätigkeit unseres*

*Mandanten hatte die Funktion als Geschäftsführer keine Auswirkungen, er war nach wie vor als Projektleiter für die Bauvorhaben verantwortlich.*

*HerrBf hat für die Geschäftsführertätigkeit in der Schweiz kein Gehalt bezogen, da sie nur formaler Natur war. Dies ist zB daran zu erkennen, dass er keine Zeichnungsberechtigung für das Bankkonto der Schweizer Gesellschaft hatte und die Schweizer Gesellschaft nicht nach außen hin vertrat.*

*5) Zit ESTG idF BGBl I 161/2005: Alte Regelung für die Kalenderjahre 2008 und auch 2009. Die neue Rechtslage im § 3 Abs 1 Z 10 ESTG idf BGBl 2011 (BGBl. I 111/201) ist auf das Kalenderjahr 2008 nicht anzuwenden.*

*Wir folgen der Meinung des BFG bezüglich der Rechtslage für das Kalenderjahr 2008: Demnach gelten die Bestimmungen des § 3 Abs 1 Z 10 idF BGBl I 161/2005, welche durch Erkenntnis den VfGH vom 30.9.2010 aufgehoben wurden, wobei das festgelegte Ende der Wirksamkeit der bisherigen Bestimmung mit Ablauf des 31.12.2010 im Erkenntnis festgelegt wurde, unverändert für die Kalenderjahre 2008 bis 2010.*

*Die neue Rechtslage trat erst nach Ablauf des 31.12.2010 in Kraft. Sie ist daher für das gegenständliche Verfahren betreffend das Kalenderjahr 2008 nicht relevant.*

*6.) Wir stimmen dem BFG zu, dass sich die Argumentation des Finanzamts auf einer nicht anwendbaren Rechtslage stützt, nämlich die ab 2011.*

*7) Wir stimmen der Berechnung des BFG, lt. Beilage zum Vorhalt des BFG im Wesentlichen zu. Unseres Erachtens ist von der Einkommensteuer noch der Verkehrsabsetzbetrag und Arbeitnehmerabsetzbetrag in Abzug zu bringen.*

*8) Wir stimmen dem BFG zu, jedoch wird das Primärbegehren vertreten.*

Der Ladung (BFG-Akt Bl. 262 ff.) der beiden Streitparteien zur mündlichen Verhandlung am 28. November 2017 wurde der im Internet frei erhältliche Ausdruck (BFG-Akt Bl. 165 ff.) der gelöschten Eintragung der damaligen schweiz.Gesellschaft AG im Handelsregister des KantonsK angeschlossen.

In der mündlichen Verhandlung verteilte der Berichterstatter an die anderen Senatsmitglieder und die beiden Streitparteien folgende Ausdrücke (BFG-Akt Bl. 302 ff.):

- Textblatt DIN A3 mit dem Text von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF AbgÄG 2005, BGBl. I 161/2005 und von § 3 Abs. 3 EStG idF BGBl. I 144/2001 sowie dem Inhalt der Bestätigung, welche fünf Projekte der Bf. vom April 2008 bis August 2011 betreut hat.
- Tabellenblatt DIN A3 mit einer Aufstellung der als (teilweises) Eventualbegehren beantragten Taggelder, welche auch die Dienstreisen in die Schweiz (rot unterlegt) darstellte.
- Tabellenblatt DIN A3 mit einer Aufstellung der Lücken der Aufhältigkeit des Bf. in der Schweiz an Montagen bis Freitagen im Zeitraum 28.2. bis 18.12.2008 unter getrenntem Ausweis der Feiertage inkl. 1. August als Schweizer Bundesfeiertag.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat (Niederschrift: BFG-Akt Bl. 305 ff.) gab der Bf. bekannt, dass im Streitzeitraum hinsichtlich seiner Auslandstätigkeit in der Schweiz das im Handout zweitangeführte und das viertangeführte Projekt maßgebend seien. Diese beiden Projekte (BezeichnungProjekt2 - auftraggeber2 sowie BezeichnungProjekt4 - Auftraggeber4) hätten 75% des Auftragsvolumens der schweiz.Gesellschaft AG ausgemacht. Zur Entwicklung seiner Tätigkeit in der Schweiz: Im Jahr 2007 seien riesige Verluste der Schweizer Gesellschaft aus diesen technischen Projekten und der gesamten Tätigkeit des Unternehmens zu erkennen gewesen, weshalb dringend etwas getan werden musste. HerrV (Chef der österrGesellschaft GmbH und der deutschen Holding sowie Verwaltungsratspräsident der schweiz.Gesellschaft AG) habe den Bf. beauftragt, die technischen Projekte in der Schweiz neu aufzustellen und in Ordnung zu bringen. Zuerst habe der Bf. eine Analyse der operativen Projekte durchgeführt. Auf dieser Grundlage sei dann entschieden worden, dass die Gesellschaft gerettet werden solle und die operativen Projekte restrukturiert werden sollten. Dazu sei der Bf. von seinem Arbeitgeber beauftragt worden. Er habe dafür kein zusätzliches Gehalt bekommen, sondern im Rahmen seiner Anstellung diese Aufgabe erfüllt. Für die Restrukturierung der operativen Projekte sei ein gesamtes Team unter der Leitung des Bf. erforderlich gewesen. Es sei nie gedacht gewesen, den Arbeitgeber zu wechseln, nämlich zum Schweizer Unternehmen, und das sei auch nicht passiert. Der Bf. sei nur für die Restrukturierung des technischen Bereiches, also der Telekommunikations-Projekte tätig gewesen. Hier liege auch seine Expertise. Die finanziellen und kaufmännischen Belange hingegen seien nicht von ihm, sondern von Mitarbeitern des deutschen Unternehmens betreut worden. Er hätte für diese spezielle Aufgabenstellung nicht die entsprechende Erfahrung gehabt. Aufgrund einer Notlage im Schweizer Unternehmen habe der Bf. allerdings ab Herbst 2008 auch für kaufmännische Belange als Direktor (Zweitzeichner) „herhalten“ müssen. Der Schweizer Geschäftsführer sei aufgrund eines Burnouts arbeitsunfähig gewesen, und auf Wunsch von HerrnV habe sich der Bf. bereiterklärt, diese Aufgabe zu übernehmen. Ihm zur Seite sei ein Schweizer bestellt worden und tätig gewesen. Der Bf. habe allerdings für viele Angelegenheiten die Zweitunterschrift abgeben müssen. Viele Leute der österreichischen Gesellschaft, vorwiegend aus dem Bereich des Bf., seien in der Schweiz tätig gewesen. Es habe jedenfalls verhindert werden müssen, dass dadurch bei der österreichischen Gesellschaft finanzielle Probleme eintreten. Es sei daher eine ordnungsgemäße Leistungsverrechnung hierfür vorgenommen worden. Der Leistungsumfang sei definiert und dafür eine angemessene Vergütung festgesetzt worden.

Der Bf. sei die ganzen Jahre ausschließlich für die Schweizer Projekte tätig gewesen. Die Arbeit habe täglich lange gedauert. Er habe in einem Hotel gewohnt und habe sich daher auch im Hotel verpflegen müssen, wenn er abends nach Hause gekommen sei. (Der Verpflegungsaufwand sei also wesentlich höher als die vom Berichterstatter als Schätzung angesprochenen 20 € pro Tag ab dem 6. Aufenthaltstag in der Schweiz).

Seine Inlandstätigkeiten seien von jemand anderem wahrgenommen worden.

Seine inländischen beruflichen Aufgaben und Funktionen seien ihm ab April 2008

weggenommen worden. Er sei ausschließlich auf die Schweizer Projekte konzentriert

gewesen. Für seinen beruflichen Werdegang sei dies letztlich nicht vorteilhaft gewesen, weil er vom österreichischen Markt, den Kontakten und Netzwerken abgeschnitten gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter des Bf. hielt den rechtlichen Ausführungen des Berichterstatters (wonach der Gesetzeswortlaut entgegen den LStR, welche bis zu dreitägige Dienstreisen an den inländischen Stammbetrieb erlauben, einen ununterbrochenen Aufenthalt an den Arbeitstagen von mehr als einem Monat im Ausland erfordere) entgegen, dass es seines Erachtens genüge, wenn die Tätigkeit für das ausländische Projekt eine ununterbrochene sei. Sein Mandant sei ausschließlich für die Schweizer Projekte tätig gewesen und habe keine inländischen Arbeitsaufgaben gehabt. Die Schweizer Projekte hätten eine Größenordnung von rund 35 Millionen Franken gehabt. Der Vorstand der Holding, welcher häufig in Österreich war, habe den Bf. daher regelmäßig berichten lassen. Der Bf. habe in Meetings Rede und Antwort zu den Projekten stehen müssen. Ausschließlich zu diesem Zwecke seien die aufgelisteten und nachgewiesenen Dienstreisen, insbesondere ab Juli 2008 nach Österreich erfolgt.

Der Bf. brachte vor, dass damals eine audio-visuelle Berichterstattung, wie sie heute in den internationalen Konzernen häufig gepflogen werde, nicht so üblich gewesen sei. Der Bf. sei daher verpflichtet gewesen, diese Dienstreisen aufgrund der Schweizer Projekte zum inländischen Unternehmen auszuführen. Dies sei ihm vom Vorstand aufgetragen worden.

Die rechtlichen Überlegungen des Berichterstatters hätten zur Folge, dass die Monteure dieser technischen Projekte, die nicht zur Berichterstattung ins Inland fahren mussten, die steuerliche Begünstigung erhielten, während der Bf. im Rahmen seiner Projektleitung eine Reiseverpflichtung hatte und diesem deshalb die Steuerbefreiung versagt würde. Letztlich seien aber beide Arbeitnehmer für dieselben technischen Projekte im Ausland ausschließlich beruflich tätig geworden und eine steuerliche Ungleichbehandlung erschiene aufgrund des Reiseerfordernisses ins Inland als unsachlich.

Die Vertreterin des Finanzamtes wandte ein, dass aus der Dienstreiseauflistung hervorgehe, dass Reisen auch über zwei und gelegentlich auch drei Arbeitstage erfolgt seien. Für eine Besprechung oder Meetings erscheine diese Dauer zu lang.

Der Bf. brachte vor, dass es enorm komplexe Projekte gewesen seien. Es habe drei unterschiedliche Leistungsverzeichnisse und Verträge gegeben. Die Projekte hätten hunderte Baustellen umfasst, beispielsweise seien für 300.000 Kunden des Auftraggebers die Leitungen technisch zu überholen (z.B. Kupferkabel verstärken) gewesen. Zu dem Zwecke seien vom österreichischen Unternehmen viele Techniker (Schlüsselpersonen) abgezogen und in der Schweiz eingesetzt worden. Das sei die Aufgabe des Bf. gewesen. Zu diesem Zwecke habe er die Auftragsverzeichnisse aufbereiten müssen, um festzustellen, welche Arbeiten wann mit welchen Leuten in der Schweiz auszuführen seien. Es seien zwischen 200 und 250 Personen für die Projekte in der Schweiz eingesetzt gewesen. Während seiner Inlandsaufenthalte habe er diese

Aufgaben (Rekrutierung der Teams für die Schweiz) auch ausgeführt. Das sei der Grund gewesen, warum seine Inlandstätigkeit gelegentlich auch einen zweiten oder dritten Arbeitstag erfordert habe.

Die technisch operativen Arbeiten seien zwangsläufig mit dem kaufmännischen Bereich und der Kostenrechnung abzustimmen gewesen. Nachdem die kaufmännische Leitung der Schweizer Gesellschaft inexistent geworden sei, sei diese Aufgabe von der deutschen Gesellschaft übernommen worden. Nachdem der Vorstand der deutschen Holding häufig in Österreich gewesen sei, habe dieser für die notwendige kaufmännische Information und Mitwirkung nicht laufend in die Schweiz fahren wollen und habe daher auch die kaufmännische Berichterstattung an ihn häufig in Österreich stattgefunden. Aus der Notwendigkeit, den vom Bf. geleiteten technischen Bereich mit den kaufmännischen Agenden abzustimmen, sei er diesbezüglich auch im Inland tätig gewesen. Später habe der Schweizer HerrM die Funktion der Kaufmannschaft übernommen, und dann hätten diese technische und kaufmännische Koordination des Unternehmens in der Schweiz stattgefunden.

Abschließend hielt das Finanzamt seine Auffassung aufrecht. Es sei der Eindruck entstanden, dass im Gehalt des Bf. auch Managementleistungen abgegolten seien. Dementsprechend seien auch seine Aufgaben vermischt und über eine „Monteurstätigkeit“ iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG hinausgegangen.

Abschließend brachte der steuerliche Vertreter des Bf. vor, dass der Bf. Monteur-Leiter gewesen sei. Es seien große Teams von hundert Personen und mehr gewesen, die er geleitet habe. Es sei daher ein entsprechender Koordinations- und Überwachungsaufwand erforderlich gewesen, der aber nicht schädlich sei. Die Geschäftsführungstätigkeit als Direktor in der Schweiz sei nur pro forma gewesen. Der beste Beweis dafür sei, dass der Bf. über gar keine Bankzeichnung verfügt habe.

### **Erwägungen über die Beschwerde**

**Sachverhalt** (die Feststellungen beruhen – sofern nicht anders angegeben (z.B. Handelsregister, Schlussfolgerungen aus anderen Sachverhaltselementen) – primär auf dem mündlichen Vorbringen des Bf. und den schriftlichen Eingaben seitens des Bf.):

Der Bf. war laut seinem unbedenklichem, unstrittigem letzten Vorbringen, welches insb. auf der Miles & More – Abrechnung beruht, an folgenden 137 Tagen in der Schweiz anwesend, wobei die Aufenthaltsdauer an den An# und Abreisetagen jeweils mehr als 12 Stunden war:

von	bis	Tage
Montag, 25. Februar 2008	Mittwoch, 27. Februar 2008	3
Montag, 03. März 2008	Donnerstag, 06. März 2008	4
Montag, 10. März 2008	Mittwoch, 12. März 2008	3
Dienstag, 18. März 2008	Donnerstag, 20. März 2008	3

Montag, 31. März 2008	Mittwoch, 02. April 2008	3
Montag, 14. April 2008	Donnerstag, 17. April 2008	4
Montag, 21. April 2008	Donnerstag, 24. April 2008	4
Dienstag, 06. Mai 2008	Donnerstag, 08. Mai 2008	3
Dienstag, 13. Mai 2008	Donnerstag, 15. Mai 2008	3
Dienstag, 20. Mai 2008	Mittwoch, 21. Mai 2008	2
Montag, 26. Mai 2008	Dienstag, 27. Mai 2008	2
Freitag, 13. Juni 2008	Samstag, 14. Juni 2008	2
Dienstag, 17. Juni 2008	Freitag, 20. Juni 2008	4
Dienstag, 24. Juni 2008	Donnerstag, 26. Juni 2008	3
Montag, 30. Juni 2008	Dienstag, 01. Juli 2008	2
Montag, 07. Juli 2008	Donnerstag, 10. Juli 2008	4
Montag, 14. Juli 2008	Donnerstag, 17. Juli 2008	4
Montag, 21. Juli 2008	Donnerstag, 24. Juli 2008	4
Montag, 28. Juli 2008	Donnerstag, 31. Juli 2008	4
Montag, 04. August 2008	Dienstag, 05. August 2008	2
Montag, 11. August 2008	Donnerstag, 14. August 2008	4
Montag, 18. August 2008	Donnerstag, 21. August 2008	4
Montag, 25. August 2008	Donnerstag, 28. August 2008	4
Montag, 01. September 2008	Mittwoch, 03. September 2008	3
Mittwoch, 10. September 2008	Donnerstag, 11. September 2008	2
Montag, 15. September 2008	Samstag, 20. September 2008	6
Montag, 22. September 2008	Donnerstag, 25. September 2008	4
Dienstag, 30. September 2008	Samstag, 04. Oktober 2008	5
Montag, 06. Oktober 2008	Donnerstag, 09. Oktober 2008	4
Montag, 13. Oktober 2008	Mittwoch, 15. Oktober 2008	3
Montag, 20. Oktober 2008	Samstag, 25. Oktober 2008	6
Montag, 27. Oktober 2008	Donnerstag, 30. Oktober 2008	4
Montag, 03. November 2008	Freitag, 07. November 2008	5
Montag, 10. November 2008	Donnerstag, 13. November 2008	4



Montag, 17. November 2008	Mittwoch, 19. November 2008	3
Dienstag, 25. November 2008	Mittwoch, 26. November 2008	2
Montag, 01. Dezember 2008	Mittwoch, 03. Dezember 2008	3
Dienstag, 09. Dezember 2008	Freitag, 12. Dezember 2008	4
Montag, 15. Dezember 2008	Donnerstag, 18. Dezember 2008	4

Daraus resultieren folgende Lücken der Anwesenheit des Bf. an Montagen bis Freitagen in der Schweiz im Zeitraum vom 25. Februar bis 6. Juli 2008:

an Arbeitstagen

an Feiertagen

Erläuterung

Donnerstag, 28. Februar 2008

Freitag, 29. Februar 2008

Freitag, 07. März 2008

Donnerstag, 13. März 2008

Freitag, 14. März 2008

Montag, 17. März 2008

Freitag, 21. März 2008

Karfreitag

Montag, 24. März 2008

Ostermontag

Dienstag, 25. März 2008

Mittwoch, 26. März 2008

Donnerstag, 27. März 2008

Freitag, 28. März 2008

Donnerstag, 03. April 2008

Freitag, 04. April 2008

Montag, 07. April 2008

Dienstag, 08. April 2008

Mittwoch, 09. April 2008

Donnerstag, 10. April 2008

Freitag, 11. April 2008

Freitag, 18. April 2008

Freitag, 25. April 2008

Montag, 28. April 2008

Dienstag, 29. April 2008

Mittwoch, 30. April 2008

Donnerstag, 01. Mai 2008

Christi Himmelfahrt

Freitag, 02. Mai 2008

Montag, 05. Mai 2008

Freitag, 09. Mai 2008

Montag, 12. Mai 2008

Pfingstmontag

Freitag, 16. Mai 2008

Montag, 19. Mai 2008

Donnerstag, 22. Mai 2008

Fronleichnam

Freitag, 23. Mai 2008

Mittwoch, 28. Mai 2008

Donnerstag, 29. Mai 2008

Freitag, 30. Mai 2008

Montag, 02. Juni 2008

Dienstag, 03. Juni 2008

Mittwoch, 04. Juni 2008

Donnerstag, 05. Juni 2008

Freitag, 06. Juni 2008

Montag, 09. Juni 2008

Dienstag, 10. Juni 2008

Mittwoch, 11. Juni 2008

Donnerstag, 12. Juni 2008

Montag, 16. Juni 2008

Montag, 23. Juni 2008

Freitag, 27. Juni 2008

Mittwoch, 02. Juli 2008

Donnerstag, 03. Juli 2008

Freitag, 04. Juli 2008

Die Lücken der Anwesenheit des Bf. in der Schweiz an Arbeitstagen zwischen Montag und Freitag im Zeitraum 25. Februar bis 6. Juli 2008 sind nicht nur durch Freizeit (Zeitausgleich, Urlaub) bzw. kurzfristige Krankenstände ohne Rückkehr ins Inland verursacht.

Begründung: Die Lücken sind zu groß und zu zahlreich, um nur durch Freizeit erklärt zu werden, zumal eine derartige Erklärung gar nicht vorgebracht wird. Indem das Primärbegehren nur den Zeitraum 7. Juli bis 18. Dezember 2008 umfasst, wird auch gar nicht vorgebracht, dass die Lücken an Arbeitstagen von Montag bis Freitag im Zeitraum 25. Februar bis 6. Juli 2008 nur durch Freizeit (Zeitausgleich, Urlaub) bzw. kurzfristige Krankenstände ohne Rückkehr ins Inland verursacht worden wären.

Weiters resultieren aus den Anwesenheitstagen des Bf. folgende Lücken der Anwesenheit des Bf. an Montagen bis Freitagen in der Schweiz im Zeitraum laut Primärantrag (7. Juli bis 18. Dezember 2008):

an Arbeitstagen	an Feiertagen	Erläuterung
Freitag, 11. Juli 2008		
Freitag, 18. Juli 2008		
Freitag, 25. Juli 2008		
	Freitag, 01. August 2008	schweiz.Bundesfeiertag
Mittwoch, 06. August 2008		
Donnerstag, 07. August 2008		
Freitag, 08. August 2008		
	Freitag, 15. August 2008	Mariä Himmelfahrt
Freitag, 22. August 2008		
Freitag, 29. August 2008		
Donnerstag, 04. September 2008		
Freitag, 05. September 2008		
Montag, 08. September 2008		
Dienstag, 09. September 2008		
Freitag, 12. September 2008		
Freitag, 26. September 2008		
Montag, 29. September 2008		
Freitag, 10. Oktober 2008		
Donnerstag, 16. Oktober 2008		
Freitag, 17. Oktober 2008		
Freitag, 31. Oktober 2008		
Freitag, 14. November 2008		
Donnerstag, 20. November 2008		

Freitag, 21. November 2008

Montag, 24. November 2008

Donnerstag, 27. November 2008

Freitag, 28. November 2008

Donnerstag, 04. Dezember 2008

Freitag, 05. Dezember 2008

Montag, 08. Dezember 2008

Mariä Empfängnis

Die Lücken der Anwesenheit des Bf. in der Schweiz an Arbeitstagen zwischen Montag und Freitag im Zeitraum 7. Juli bis 18. Dezember 2008 sind durch Tätigkeiten in Österreich im Stammbetrieb verursacht, die im Interesse der in der Schweiz abzuwickelnden Projekte waren. Begründung: laut Vorbringen.

Der Bf. betreute im Streitjahr 2008 folgende zwei Projekte :

- Projekt *BezeichnungProjekt2* mit dem Auftraggeber *Auftraggeber2*,
- Projekt *BezeichnungProjekt4* mit dem Auftraggeber *Auftraggeber4*.

Die im letztgenannten, mehrjährigen Projekt auch enthaltene Wartung ist im Streitjahr noch nicht relevant gewesen. Somit zielten im Streitjahr beide Projekte auf die Errichtung von Anlagen ab. Vertragspartner der genannten Auftraggeber war jeweils die schweiz.Gesellschaft AG. Die beiden Projekte machten 75% des Auftragsvolumens der schweiz.Gesellschaft AG aus. Der österreichische Arbeitgeber des Bf. wirkte an diesen Anlagenerrichtungen einerseits durch Bauausführung und Montage, welche von österreichischen Arbeitnehmern durchgeführt wurden, und andererseits durch Führungstätigkeiten im technischen Bereich mit. Letzteres zählte zum Aufgabenbereich des Bf.

Aus dem Handelsregistrauszug betreffend die damalige schweiz.Gesellschaft AG geht hervor:

Von 1.9.2008 bis 23.10.2009 war der Bf. als Direktor der schweiz.Gesellschaft AG mit der Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien“ im Handelsregister des KantonsK eingetragen. Von 23.10.2009 bis 22.7.2013 war der Bf. als Mitglied des Verwaltungsrates der schweiz.Gesellschaft AG mit der Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien“ im Handelsregister des KantonsK eingetragen. Von 22.7.2013 bis 12.5.2014 war der Bf. als Präsident des Verwaltungsrates der schweiz.Gesellschaft AG mit der Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien“ im Handelsregister des KantonsK eingetragen.

Im Streitjahr 2008 war niemand einzelzeichnungsberechtigt: Der Verwaltungsratspräsident V, die Mitglieder des Verwaltungsrates N bzw. R und S, der Delegierte und Geschäftsführer T sowie der Direktor U hatten jeweils die Zeichnungsart „Kollektivunterschrift zu zweien“.

Die Tätigkeit des Bf. als Zweitzeichnender fand auch für den kaufmännischen Bereich statt.

Der Bf. hatte von April 2008 bis Juli 2010 die Funktion eines Geschäftsführers der schweiz.Gesellschaft AG, wie sich aus dem Dienstzeugnis vom 8.5.2014 ergibt. Die Geschäftsführungstätigkeit des Bf. umfasste nur den technischen Bereich, wie sich aus seinem Vorbringen ergibt. Aus dem Dienstzeugnis, detailliert durch das Vorbringen des Bf., ergibt sich, dass zu seinen Geschäftsführungsaufgaben auch die technische Restrukturierung der schweiz.Gesellschaft AG gehörte.

(Auch in Österreich wird zwischen einerseits Geschäftsführung, etwa in § 21 GmbHG, und andererseits Vertretung der Gesellschaft nach außen, etwa in § 18 Abs. 1 GmbHG unterschieden. Beide Funktionen fallen aber nach österreichischem GmbH-Recht in einer als Geschäftsführer bezeichneten Person bzw. in mehreren als Geschäftsführern bezeichneten Personen zusammen. Nach Schweizer Recht für die Aktiengesellschaft liegen sowohl Vertretung als auch Geschäftsführung ursprünglich beim Verwaltungsrat; hingegen wird die Übertragung der Geschäftsführung an Dritte durch den Verwaltungsrat in Art. 716b Obligationenrecht (OR) getrennt geregelt von der Übertragung der Vertretung nach außen an Dritte (Direktoren) durch den Verwaltungsrat gemäß Art. 718 OR)

Die inländischen berufsbedingten Reisen vom 23. bis 24. Jänner 2008 sowie vom 29. bis 30. April 2008 führten nach Tirol. Die inländischen berufsbedingten Reisen vom 7. bis 8. Februar 2008 sowie am 19. Mai 2008 sowie am 4. Juli 2008 führten nach Linz.

Der Arbeitgeber hat die Nächtigungskosten auf den inländischen und ausländischen berufsbedingten Reisen getragen. Die Verpflegungskosten hat der Bf. selbst getragen.

### **Rechtliche Würdigung:**

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF AbgÄG 2005, BGBl. I 161/2005 befreit Folgendes von der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 und somit für das Streitjahr 2008:

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

*a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.*

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

Die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 161/2005 für die Einkommensteuer der Jahre 2006 bis 2010 und somit des Streitjahres 2008 resultiert aus

- der Bestimmung in § 124b Z 128 EStG: „§ 3 Abs. 1 Z 10 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 161/2005 ist anzuwenden, wenn

- die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006.

- die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2005 enden.“

- der Aufhebung von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30. September 2010, welche in Bezug auf die Fassung der ggstdl. Ziffer durch BGBl. I Nr. 161/2005 mit BGBl. I 89/2010 wie folgt kundgemacht wurde:

„1.[betrifft Stammfassung]

2. § 3 Abs. 1 Z 10 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 wird als verfassungswidrig aufgehoben.

3. Die Aufhebung des § 3 Abs. 1 Z 10 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2010 in Kraft.

4. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.“

Laut Holzinger/Hiesel, Verfahren vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts, I. Band, Verfassungsgerichtsbarkeit<sup>4</sup>, S. 58, kann der VfGH für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmen; in „diesem Fall ist die Norm auf alle bis zum Ende der Frist konkretisierten Sachverhalte anzuwenden.“

(Nur auf den Anlassfall wäre die Aufhebung durch den VfGH bereits für Zeiträume vor dem 31. Dezember 2010 anzuwenden. Der Bf. war aber nicht der Anlassfall für die Aufhebung durch den VfGH, denn er war nicht der Berufungswerber bei der Entscheidung des UFS 16.5.2008, RV/0065-F/08, welche in weiterer Folge zur Aufhebung der ggstdl. Gesetzesstelle geführt hatte.)

Der Unterschied zwischen der Stammfassung von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, BGBl. 400/1988, und der novellierten Fassung durch BGBl. I 161/2005 besteht bei der Personalgestaltung, hinsichtlich welcher bis zur Veranlagung 2005 die Errichtung von Anlagen „durch andere Unternehmungen“ gefordert worden war, und ab der Veranlagung 2006 die Errichtung von Anlagen „durch andere inländische Betriebe“ gefordert wurde.

Der allfälligen Gewährung der Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 stünde als sogenannter Altbeihilfe, die schon vor dem 1.1.1995 bestanden hatte, das europarechtliche Beihilfenverbot gemäß Art. 87 EGV für das Streitjahr 2008 (nunmehr Art. 107 f. AEUV) nicht entgegen (vgl. UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04).

Die zeitbezogene Begünstigungsvoraussetzung („wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht“) wird von den Lohnsteuer-Richtlinien (LStR), auf welche auch die Fachliteratur zur ggstdl. Fassung von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG verweist (Doralt, EStG<sup>11</sup> [2007], Tz 55), großzügig interpretiert:

- Hinsichtlich der Freizeit (Wochenenden, Feiertage, Urlaub zwischen Auslandstätigkeiten) wird die Anwesenheit im Ausland nicht gefordert. Die Beschränkung des erforderlichen ununterbrochenen Aufenthaltes im Ausland auf die Arbeitszeit ist sachgerecht und im Wortlaut („...*tätigkeit*“) gedeckt.
- (kurzfristige) Krankenstände ohne Rückkehr => hier nicht gegenständlich
- Unproblematisch wäre – aber nur hinsichtlich Auslandsdienstreisen – folgender Satz in Rz 64 der LStR: *„Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrechen die Auslandsbeschäftigung dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen werden.“* Nicht mehr vom Gesetzeswortlaut gedeckt ist aber der nachfolgende Satz: *„Dienstreisen, die in den inländischen Stammbetrieb, eine inländische Betriebsstätte ... führen, dürfen aber nur von kurzer Dauer sein (höchstens drei Tage).“*

Die Tätigkeiten des Bf. im österreichischen Betrieb, welche den Aufenthalt des Bf. an Arbeitstagen im Ausland derart unterbrechen, dass im Streitjahr keine mehr als einmonatige unmittelbare Auslandstätigkeit vorlag, sind daher schädlich für das Erfordernis der hier untersuchten zeitlichen Begünstigungsvoraussetzung („*wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht*“).

Dem Hauptbegehren bzw. Primärbegehren des Bf. ist daher nicht zu entsprechen.

Die gegenständlich für das Streitjahr noch anzuwendende Gesetzesstelle (§ 3 Abs. 1 Z 10 idF BGBl. I Nr. 161/2005; vgl. oben) ist infolge ihrer Aufhebung durch den VfGH „immunisiert“, d.h. eine neuerliche Überprüfung dieser Gesetzesstelle durch den VfGH ist ausgeschlossen (*Mayer/Muzak*, B-VG<sup>5</sup>, S. 509). Somit kann das BFG diesbezüglich keinen sinnvollen Normenprüfungsantrag (Antrag gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG auf Aufhebung der Gesetzesstelle) an den Verfassungsgerichtshof stellen. Es muss daher dahingestellt bleiben, ob der Gesetzeswortlaut zu einer unsachlichen, verfassungswidrigen Differenzierung zwischen den Monteuren und dem Bf. als Führungskraft geführt hat oder nicht.

§ 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 idF BGBl. I 161/2005 enthält drei unterschiedlich zu beurteilende Gruppen von begünstigten Auslandstätigkeiten:

- *„die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, ... [ohne Personalgestellung] sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen“;*

Soweit der Bf. als Führungskraft eine überwachende, planende und beratende Tätigkeit mit Bezug auf die Anlagenerrichtung hatte, war sie unter die begünstigten Auslandstätigkeiten zu subsumieren. Nach der Rechtsprechung des VfGH ist nicht nur die Errichtung von Anlagen im Ausland begünstigt, die der inländische Arbeitgeber selbst errichtet, sondern auch die bloße Beteiligung des inländischen Arbeitgebers als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung im Ausland (VfGH 24.10.2005, 2002/13/0068).

Die Mitwirkung ausländischer Unternehmen und Arbeitskräfte ist unschädlich (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob diejenigen Teile der Geschäftsführungstätigkeit des Bf., welche nur indirekt auf die Errichtung der gegenständlichen Anlagen abzielten, indem die schweiz.Gesellschaft AG „gerettet“ wurde und überhaupt einen funktionierenden technischen Betrieb hatte, auch unter die begünstigten Tätigkeiten zu subsumieren wären. Auch wenn dem nicht so wäre, kann hier dahingestellt bleiben, was die Folge der gemischten Ausübung von begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten im Ausland wäre. Denn es wurde die zeitliche Begünstigungsvoraussetzung der ununterbrochenen, über ein Monat hinausgehenden Auslandstätigkeit nicht erfüllt, sodass die Begünstigung ohnehin zur Gänze nicht zu gewähren ist.

- *„die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe ..., soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen“;*

Soweit die Tätigkeit des Bf. als Direktor (Zweitzeichnender) und als Geschäftsführer der schweiz.Gesellschaft AG als Personalgestellung einzustufen ist, welche vom inländischen Arbeitgeber an die schweiz.Gesellschaft AG erfolgt ist, ist nach innerstaatlichem Recht die Tätigkeit im Ausland nicht begünstigt, weil sie nicht an einen anderen inländischen Betrieb erfolgt ist.

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob die Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bei Personalgestellung, dass der Gestellungsnehmer ein inländischer Betrieb sein muss, dem mit der schweizerischen Eidgenossenschaft abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommen (europ. ABI. L 2002/114, 6) widerspricht.

Art. 5 des Freizügigkeitsabkommens räumt (hier: österreichischen)

Dienstleistungserbringern das Recht ein, Dienstleistungen (hier: in der Schweiz) zu erbringen, deren tatsächliche Dauer 90 Tage nicht überschreitet. Da die ggstdl. Geschäftsführungstätigkeit auf längere Zeit als 90 Tage angelegt war, war auch die diesbezügliche Personalgestellung eine auf länger als 90 Tage angelegte Dienstleistung. Mit der Freizügigkeit für Dienstleistungen innerhalb des Binnenmarktes wäre hier auch nicht zielführend zu argumentieren, weil die Schweiz laut EuGH nicht dem Binnenmarkt der EG (jetzt: EU) beigetreten ist. (Vgl. EuGH 12.11.2009, *Grimme*, C-351/08; vgl. auch EuGH 15.7.2010, *Hengartner*, C-70/09 zum Vorarlberger Jagdabgabegesetz).

Hingegen könnte eine Argumentation mit der (gegenüber der Schweiz weiter ausgebauten), indirekt betroffenen Arbeitnehmerfreizügigkeit möglicherweise dazu führen, dass die Forderung nach der Eigenschaft des Gestellungsnehmers als inländischer Betrieb nicht anzuwenden wäre.

Aber wie gesagt, kann die Lösung dieser Frage und auch die allenfalls resultierende Problematik der Vermischung von (nicht begünstigter) Personalgestellung an die schweiz.Gesellschaft AG mit der (begünstigten) Aufsicht des Bf. über die aus Österreich entsendeten Monteure, hier dahingestellt bleiben. Denn es wurde die zeitliche Begünstigungsvoraussetzung der ununterbrochenen, über ein Monat hinausgehenden



Auslandstätigkeit nicht erfüllt, sodass die Begünstigung ohnehin zur Gänze nicht zu gewähren ist.

- „das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland“, ohne die Anforderung, dass sich diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen müssen. (Hier nicht gegenständlich)

Rechtliche Würdigung zu den Verpflegungsmehraufwendungen (tw. Eventualbegehren):

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG idF des am 28. Dezember 2007 ausgegebenen AbgSiG 2007, BGBl. I 99/2007 bestimmt für das Streitjahr: *„Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.“*

Der vorletzte Satz dieser Fassung von § 16 Abs. 1 Z 9 EStG („Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu.“) ist durch das AbgSiG 2007 eingefügt worden. Laut den diesbezüglichen Erläuterungen der Regierungsvorlage sollte damit klargestellt werden, dass bei Werbungskosten eine Kalendertagsabrechnung von Taggeldern nicht möglich sei. Was mit Kalendertagsabrechnung bei Nichtsteuerbarkeit gemäß § 26 Z 4 EStG gemeint ist, verdeutlicht das Beispiel bei *Sailer et al.*, Lohnsteuer Ausgabe 2001, S. 446: *„Beginn der Dienstreise am Montag 14 Uhr, Ende am darauffolgenden Dienstag 15 Uhr. Bei kalendertagsmäßiger Abrechnung steht für den ersten Tag ein Tagesgeld von 10/12, somit 300 S zu, für den zweiten Tag ein Tagesgeld von 360 S. Bei Fehlen einer derartigen kollektivvertraglichen Bestimmung steht für die gesamte Reise ein Tagesgeld von 390 S (12/12 + 1/12) zu.“*

Der vorletzte Satz von § 16 Abs. 1 Z 9 EStG in der anzuwendenden Fassung bedeutet somit nicht, dass die Zwölf-Stunden-Regel nicht anzuwenden wäre.

§ 26 Z 4 lit. b bis e EStG idF BGBl. I 45/2007 (Reisekosten-Novelle 2007) lauten:

*„b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.“*

*c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.*

*d) Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisepreise der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.“*

*e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.“*

Gemäß § 1 der Verordnung BGBl. II 434/2001 (laut RIS bis dato gültig) über die Festsetzung der Reisezulagen für Dienstverrichtungen im Ausland beträgt für die Schweiz der Höchstsatz der Tagesgebühr 36,80 € und der Höchstsatz der Nächtigungsgebühr 32,70 €.

Die Berücksichtigung von Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG erfordert zwar keinen Nachweis der Höhe der Mehraufwendungen. Dem Grunde nach müssen aber Mehraufwendungen vorliegen.

Da die Nächtigungskosten vom Arbeitgeber getragen worden sind, liegen dem Grunde nach keine Mehraufwendungen für Nächtigungen vor, weshalb keine Nächtigungsgelder als Werbungskosten abgesetzt werden können.

Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt nach dem fünften Tag des auswärtigen Aufenthaltes dem Grunde nach kein Verpflegungsmehraufwand mehr vor. Zitat aus VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119: „ *Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch - unter Umständen auch mit Unterbrechungen - länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2005/15/0133).* “

Somit sind Auslands-Tagesgelder im Ausmaß von 5 mal 36,80 € = 184,00 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Weiters sind Inlands-Tagesgelder im Ausmaß von 8 mal 26,40 € = 211,20 € als Werbungskosten anzuerkennen, weil an keinem Ziel mehr als fünf Tage verbracht worden sind.

Zu den sog. Differenz-Werbungskosten im Ausland ist der VwGH zwar genauso wie bei den Inlands-Tagesgeldern der Meinung, dass man nach einer Woche die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am auswärtigen Einsatzort kennt und somit danach in der Regel kein Verpflegungsmehraufwand dem Grunde nach anfällt, und deshalb eine Berücksichtigung mit den Tagessätzen laut Verordnung zur Reisegebührevorschrift

nicht möglich ist. Jedoch sind laut VwGH 13.2.1991, 90/13/0199 (ähnlich VwGH 11.8.1993, 91/13/0150) bei wesentlich höheren ausländischen Lebenshaltungskosten als im Inland Mehraufwendungen als berufsbedingte Werbungskosten anzuerkennen, wobei die Mehraufwendungen zu schätzen sind. Schätzungen anhand der Kaufkraftausgleichszulagen-Verordnung für österreichische Auslandsbeamte und auch nach der Verordnung zur Reisegebührevorschrift hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.9.2015, 2012/15/0119 (betreffend einen Aufenthalt in Deutschland) verworfen. Der VwGH hat dargelegt, dass unter Zugrundelegung der Reisegebührevorschrift Österreich das Land mit den weltweit niedrigsten Verpflegungskosten wäre, was sicher nicht stimme, und dass die Kaufkraftausgleichszulagen auch andere Kosten als Verpflegungskosten betreffen. Hinsichtlich Deutschland fehle es auch an der Glaubhaftmachung erheblich höherer Verpflegungskosten in Deutschland als in Österreich; und eine solche Annahme sei auch keine allgemein bekannte Erfahrungstatsache, die keines Beweises bedürfe.

Anwendung auf den vorliegenden Fall: Es ist allgemein bekannt, dass die Verpflegungskosten in der Schweiz erheblich höher sind als in Österreich.

Es werden daher für die Tage in der Schweiz nach dem dortigen 5. Tag, d.h. für 132 Tage, berufsbedingt erhöhte Verpflegungskosten geschätzt, und zwar griffweise mit 35,00 € pro Tag. Dies bedeutet  $132 \text{ mal } 35,00 = 4.620,00 \text{ €}$  an zusätzlichen Werbungskosten.

Damit berücksichtigt der Senat den Einwand des Bf., wonach die tatsächlichen Verpflegungsmehraufwendungen wesentlich höher seien als die ursprünglich vom Berichterstatter genannten 20,00 € pro Tag. (Die belangte Behörde konnte sich an der inhaltlichen Diskussion über die Schätzung nicht beteiligen, weil nach den LStR ab dem 6. Tag in der Schweiz ohnehin keine Verpflegungsmehraufwendungen anzuerkennen wären.)

Ermittlung der Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, für das Berechnungsblatt:  $4.620,00 + 211,20 + 184,00 = 5.015,20 \text{ €}$ .

### **Zur (Un)Zulässigkeit der Revision:**

Zur Interpretation des „ununterbrochenen“ Aufenthaltes gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBl. I 161/2005, die hier von den LStR abweichend vorgenommen wird, ist zwar keine Rechtsprechung des VwGH ersichtlich; die Interpretation im vorliegenden Erkenntnis orientiert sich aber am Gesetzeswortlaut, sodass hier im Sinne von VwGH 16.10.2014, Ra 2014/06/0004 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

Die von den LStR abweichende Schätzung der Verpflegungsmehraufwendungen in der Schweiz ab dem 6. Tag basiert methodisch auf VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119, sodass diesbezüglich auch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

Tatfragen sind nicht revisibel.

Sohin ist die (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Wien, am 11. Dezember 2017