



## Themen:

- Schwerpunkte > Anlagenbau
- Österreichisches Außensteuerrecht > Auslandsentsendung von Monteuren
- Steuerrecht von Staaten A-Z > Österreich
- Österreichisches Außensteuerrecht > Sonstiges

**Andreas Walch\***

## Steuerbefreiung in Zusammenhang mit begünstigter Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG

### Tax Exemption for Privileged Foreign Activities According to Section 3 Paragraph 1 Number 10 Income Tax Act

Section 3 paragraph 1 number 10 of the Austrian Income Tax Act provides for tax exemption of certain activities performed outside Austria. Even though this provision had already been introduced in 1980, cases have not been referred to the courts until recent years. Based on the decisions of the Administrative Court, the text of the provision was amended in 2006. Andreas Walch deals with this provision in detail and outlines the prerequisites for tax exemption. Problems with respect to Community law are also covered. A glossary shows which activities are privileged and which not. The requirement that the activity abroad exceed one month's time is analyzed, citing examples. Finally, the relation between privileged foreign activities under the Income Tax Act and tax treaties is examined.

### I. Der Gesetzeswortlaut

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG i. d. F. AbgÄG 2005 sind 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.*

- 1. Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebe von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.*
- 2. Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe (bis Ende 2005: andere Unternehmen) sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich all diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland.“*

### II. Die historische Entwicklung

Mit BGBl. Nr. 550/1979 vom 18. 12. 1979 wurde in § 3 Z 14a EStG 1972 eine

---

Bestimmung eingefügt, die eine Förderung internationaler Anlagenerrichtungen durch inländische Betriebe bewirken sollte. Begründet wurde diese Maßnahme in den ErlRV damit, dass sich auf dem Sektor des Anlagenbaus im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen und sich die steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsandten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern („Auslandstätigkeitserlass“ in Deutschland<sup>1</sup>) für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig auswirke. Daher wurde eine Steuerfreistellung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit inländischer Arbeitnehmer vorgesehen, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland in Zusammenhang stehen.<sup>2</sup>

Mit dem Inkrafttreten des EStG 1988 wurde die Bestimmung von § 3 Z 14a in § 3 Abs. 1 Z 10 übernommen. Die einzige inhaltliche Änderung gab es zum 1. 1. 2006 durch das Abgabenänderungsgesetz 2005. Hintergrund dieser Gesetzesänderung war die Rechtsprechung des VwGH, welcher die in den letzten Jahren immer enger werdende Auslegung der Finanzbehörden in den LStR nicht teilte. Nach Ansicht des BMF in den LStR war seit <sup>[SWI 2008, 445]</sup> 2002 generell ein inländischer Anlagenerrichter erforderlich. Da dies jedoch nicht dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen war, teilte der VwGH<sup>3</sup> diese Ansicht der Finanzverwaltung nicht. Infolge dieser Judikatur wurde § 3 Abs. 1 Z 10 EStG insofern angepasst, als bei der Personalgestellung die Notwendigkeit der Anlagenerrichtung durch „andere Unternehmen“ im AbgÄG 2005 auf „andere inländische Betriebe“ beschränkt wurde.

### III. Verbotene Beihilfe nach EU-Recht?

In der Fachliteratur wurde die Vereinbarkeit dieser auf Bauunternehmer und Anlagenerrichter zugeschnittenen Steuerbegünstigung mit dem *Beihilfenverbot* des EGV diskutiert. Nach Art. 87 EGV (vormals Art. 92 EGV) sind nämlich staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Der UFS Feldkirch hat aber in seiner Entscheidung vom 5. 12. 2005<sup>4</sup> einen Verstoß gegen Art. 87 EGV deshalb in Abrede gestellt, weil gem. Art. 88 Abs. 1 EGV „*Altbeihilfen*“, also solche, die zum Zeitpunkt des österreichischen EU-Beitritts mit 1. 1. 1995 bereits bestanden haben, keiner Genehmigung durch die Kommission (Art. 87 Abs. 2 und 3 EGV) bedürfen. Bis zum Erlass einer ausdrücklichen kommissionellen Bescheinigung über die Unvereinbarkeit gelten derartige Altbeihilfen als rechtmäßig und können daher nicht vor nationalen Instanzen zu Fall gebracht werden.<sup>5</sup> § 3 Abs. 1 Z 14a EStG wurde am 18. 12. 1979 in das (damalige) EStG 1972 aufgenommen und inhaltsgleich in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 weitergeführt. Demnach gelte die Bestimmung – so der UFS –, sollte sie überhaupt als staatliche Beihilfe eingestuft werden, jedenfalls als Altbeihilfe. Da eine kommissionelle Unvereinbarkeitsbescheinigung bislang nicht vorliegt, sei § 3 Abs. 1 Z 10 EStG als erlaubte Beihilfe anzusehen. In der Literatur wird jedoch auch die Ansicht vertreten, dass zumindest mit der Änderung der Gesetzesbestimmung per 1. 1. 2006 die Einstufung als „*Altbeihilfe*“ nicht mehr möglich ist.<sup>6</sup>

Es sei erwähnt, dass auch andere EU-Mitgliedstaaten § 3 Abs. 1 Z 10 EStG vergleichbare Begünstigungen kennen. So etwa Deutschland aufgrund des

„Auslandstätigkeitserlasses“, welcher mittlerweile allerdings nur mehr in Nicht-DBA-Fällen gilt. In Frankreich sind dort ansässige Arbeitnehmer dann steuerfrei, wenn sie an mehr als 183 Tagen innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums im Ausland in Zusammenhang mit Bauausführungen, Montagen, Inbetriebnahmen oder dem Betrieb von Anlagen oder in Zusammenhang mit der Ausbeutung von Bodenschätzen tätig sind und die ausländische Steuerbelastung mindestens 2/3 der französischen Steuerbelastung beträgt.<sup>7</sup>

## IV. Die Tatbestandsvoraussetzungen

### 1. Betroffener Personenkreis

Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind nur „*Arbeitnehmer*“ begünstigt. Als Arbeitnehmer gilt gem. § 47 Abs. 1 Satz 2 EStG eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind in § 25 EStG definiert. Dazu zählen im Wesentlichen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Nicht begünstigt sind daher Bezüge aus einem freien Dienstverhältnis oder aus selbständiger Tätigkeit. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern ist da-rauf abzustellen, ob diese in einem steuerlich anerkannten Dienstverhältnis zur Gesellschaft stehen oder ob diese Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beziehen (bei Beteiligung über 25 % besteht i. d. R. kein steuerlich anerkanntes Dienstverhältnis mehr).

<sup>[SWI 2008, 446]</sup> Unbeachtlich ist auch, ob es sich bei den Arbeitnehmern um *beschränkt* oder *unbeschränkt* steuerpflichtige natürliche Personen handelt.<sup>8</sup> In der Praxis spielt diese Befreiung bei beschränkt Steuerpflichtigen jedoch kaum eine Rolle, da diese i. d. R. ohnedies nicht in Österreich steuerpflichtig sind und es daher keiner separaten Befreiung bedarf.

### 2. Inländischer Arbeitgeber

Nach dem Wortlaut des Gesetzes muss der Arbeitgeber ein inländischer Betrieb sein. Das kann nach § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a entweder ein inländischer Arbeitgeber (österreichisches Unternehmen) oder ein inländischer Betrieb eines im Ausland ansässigen Arbeitgebers (österreichische Betriebsstätte) sein.

#### 2.1. Inländischer Arbeitgeber im Lichte des EU-Rechts

Die Beschränkung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG auf inländische Betriebe wurde vom UFS Feldkirch<sup>9</sup> als gemeinschaftswidrig erkannt. In dieser Bestimmung wurde ein *Verstoß gegen das Beschränkungsverbot* geortet. Denn die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EGV) verbiete es auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme oder Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen im andern Staat behindere. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit umfasse auch das Steuer- und das Sozialversicherungsrecht.<sup>10</sup> Eine Einschränkung der Steuerfreiheit der begünstigten Auslandstätigkeit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle daher eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland, welche die gleiche Tätigkeit ausüben, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind, dar, die geeignet sei, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb anzunehmen. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bedeute daher jedenfalls eine Beschränkung der

*Arbeitnehmerfreizügigkeit* i. S. d. Art. 39 EGV. Eine Rechtfertigung für diese Beschränkung konnte der UFS nicht erkennen.

### • Beispiel

Herr *B* ist im Jahr 01 als Servicetechniker bei einem deutschen Webmaschinenhersteller an dessen Hauptsitz in Lindau (Deutschland) beschäftigt. Er war hauptsächlich für Montagetätigkeiten in Ländern außerhalb Deutschlands im Einsatz. Da Herr *B* gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland in Österreich ansässig ist, belässt Art. 15 leg. cit. Österreich das Besteuerungsrecht an jenen Einkommensteilen, die auf Tätigkeiten außerhalb Deutschlands entfallen. Diese Einkünfte sind aber unter den sonstigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in Österreich als steuerfrei zu behandeln, da eine Einschränkung der Tätigkeit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe den Grundfreiheiten des EGV widersprechen würde.

In weiteren Entscheidungen ist der UFS zum Schluss gekommen, dass die Anwendung des EG-Rechts im gegenständlichen Fall auch im Verhältnis zur *Schweiz* (Freizügigkeitsabkommen seit 1. 6. 2002) und den EWR-Staaten *Island, Liechtenstein und Norwegen* (im EWR-Abkommen wurden inhaltlich die vier Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechts übernommen) gilt. Für Arbeitgeber in den übrigen Staaten gilt diese Begünstigung jedoch nicht.

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass der französische Fiskus die im dortigen Steuergesetz<sup>11</sup> vorgesehene unilaterale Befreiungsbestimmung im Zusammenhang mit Anlagenerrichtung im Ausland per 1. 1. 2006 im Gesetzestext auf Arbeitgeber aus der EU bzw. aus EWR-Staaten ausgedehnt hat.

### 2.2. SWI 2008, 447 **Österreichische Betriebsstätte eines ausländischen Arbeitgebers**

Der Gesetzeswortlaut gesteht auch den Arbeitnehmern inländischer Betriebsstätten ausländischer Arbeitgeber dieselben Vorteile zu, wenn die Arbeitnehmer der inländischen Betriebsstätte im Zusammenhang mit einer Anlagenerrichtung im Ausland tätig sind. In diesem Fall muss der Arbeitgeber einen Auftrag im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage haben. Arbeitgeber bleibt immer das ausländische Unternehmen, weil der inländische Betrieb nur ein unselbständiger Teil des ausländischen Arbeitgebers ist. Ein separater Auftrag an die österreichische Betriebsstätte ist nicht erforderlich, weil selbst ein Auftrag, der ausschließlich von der inländischen Betriebsstätte abgewickelt wird, ein Auftrag des ausländischen Unternehmens ist. Wenn also das Stammhaus einen Auftrag zur Errichtung einer Anlage erhält bzw. eine der im Gesetzestext angeführten Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Anlagenerrichtung ausführt, steht die Begünstigung auch den inländischen Arbeitnehmern zu. Zu beachten ist hier auch, dass es keine Personalgestellung zwischen der österreichischen Betriebsstätte und dem ausländischen Stammhaus geben kann, da zwischen Betriebsstätte und Stammhaus keine rechtsgeschäftlichen Beziehungen abgeschlossen werden können.

### • Beispiel

Ein deutsches Unternehmen erhält den Auftrag zur Errichtung einer Anlage in Tschechien. Dazu benötigt es auch Personal der österreichischen Betriebsstätte. Das in Tschechien eingesetzte Personal der österreichischen Betriebsstätte fällt unter die Bestimmungen für die begünstigte Auslandstätigkeit. Der Umfang der Tätigkeit der österreichischen Betriebsstätte ist in diesem Fall irrelevant.

### 3. Wer muss Anlagenerrichter sein?

Die LStR<sup>12</sup> gingen bis ins Jahr 2005 davon aus, dass die Begünstigung nur zur Anwendung kommen könne, wenn als Grundvoraussetzung ein inländisches Unternehmen im Ausland eine begünstigte Anlage errichtet. Nur dann, wenn diese Grundvoraussetzung erfüllt sei, komme auch die Steuerbefreiung für weitere damit

im Zusammenhang stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung usw.) zum Tragen. Der VwGH hat jedoch in seinen Entscheidungen im Jahr 2004 und 2005 zum Ausdruck gebracht, dass diese Interpretation nicht dem Gesetzestext entspricht; denn dieser fordert lediglich die Errichtung einer Anlage im Ausland, normiert aber keinen inländischen Anlagenerrichter. Daher sind die im Gesetz genannten Tätigkeiten auch dann begünstigt, wenn ein inländisches Unternehmen diese Tätigkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland ausführt und zu diesem Zweck eigene Arbeitnehmer im Ausland einsetzt.<sup>13</sup> Der inländische Arbeitgeber muss aber *nicht gleichzeitig der Errichter der ausländischen Anlagen sein*. Die Errichtung kann auch durch ein ausländisches Unternehmen erfolgen. Es ist ausreichend, wenn sich der Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung *bloß beteiligt*, indem er eine der im Gesetz genannten begünstigten Tätigkeiten (z. B. Planung und Montageüberwachung) zur Errichtung der Anlage beisteuert. Es macht daher keinen Unterschied, ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, Generalunternehmer, Subunternehmer oder etwa in anderer Form unternehmerischer Kooperation an der Anlagenerrichtung mitwirkt.

Beispiel<sup>14</sup>

Ein in Deutschland ansässiger Anlagenbauer *D* beauftragt ein österreichisches Planungsbüro *AT* mit der Planung von Teilen einer komplexen Anlage. Der Auftrag umfasst nur die Planung. *AT* wickelt den Planungsauftrag überwiegend in Österreich ab, zwecks Datenerfassung, Auftragsbesprechung und Detailplanung sind Mitarbeiter von *AT* zwei Monate bei *D* in Deutschland tätig.

Nach ehemaliger Ansicht des BMF wäre aufgrund des Umstands, dass der Auftrag nur die Planung umfasst und von *AT* keine Errichtungsmaßnahmen im Ausland gesetzt werden, die Grundvoraussetzung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG, welche zu einer Steuerbefreiung für weitere im Zusammenhang mit der Errichtung einer begünstigten Anlage stehende Tätigkeiten (Wartung, Personalgestellung, Planung, Beratung, Schulung [SWI 2008, 448 etc.) führt, nicht erfüllt. Allerdings hat der VwGH festgehalten, dass es für die Steuerfreistellung ausreichend ist, wenn sich der Arbeitgeber des zu entsendenden Arbeitnehmers an der Anlagenerrichtung bloß beteiligt, indem er eine der im Gesetz genannten Tätigkeiten (hier Planung) zur Anlagenerrichtung beisteuert.

### 3.1. Die Errichtung eigener Anlagen

Die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG kommt bei Erfüllung der darin genannten Voraussetzungen auch dann zur Anwendung, wenn Arbeitnehmer inländischer Betriebe zur Errichtung *eigener Anlagen* ins Ausland entsandt werden.

Beispiel<sup>15</sup>

Ein in Österreich ansässiges Unternehmen *A*, das sich mit Erzeugung und Vertrieb von Bauplatten und Bauplattensystemen beschäftigt, erwirbt ein in Tschechien gelegenes Werk zur Herstellung zementgebundener Holzplatten. Zu diesem Zweck werden zwei in Österreich ansässige Arbeitnehmer jeweils von Jänner bis Mai, im August und im Oktober und November von *A* nach Tschechien entsandt, um die Adaptierung der Bauarbeiten, die Montage der Maschinen und deren Inbetriebnahme zu überwachen und um tschechisches Personal zu schulen. Die zugrunde liegenden Bau- und Montagearbeiten wurden von tschechischen Fremdfirmen mit tschechischen Mitarbeitern durchgeführt. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG stellt weder darauf ab, ob in- oder ausländische Arbeitskräfte bei der Anlagenerrichtung zum Einsatz kommen, noch steht die Mitwirkung ausländischer Unternehmer der Begünstigung entgegen. Die auf die Auslandstätigkeit der überwachenden und schulenden Mitarbeiter entfallenden Einkünfte sind daher in Österreich steuerfrei.

Auch wenn eine österreichische Muttergesellschaft kein eigenes Werk (= Betriebsstätte) errichtet, sondern für ihre Tochter- oder Beteiligungsgesellschaft tätig wird, kann § 3 Abs. 1 Z 10 EStG zur Anwendung kommen. Voraussetzung hierfür ist aber, dass es sich beim Personaleinsatz im Ausland um keine Personalgestellung handelt. Daher ist in diesen Fällen zu prüfen, wer die Anlagenerrichtung im Ausland „*veranlasst*“ hat und wer auch die tatsächliche Verantwortung darüber hat. In den Fällen der Neuerrichtung eines Werks im Ausland liegt meistens die Verantwortung

für die Errichtung bei der (Mutter-)Gesellschaft, welche in der Regel auch die Investitionsentscheidung getroffen hat. Lediglich wenn die ausländische Gesellschaft bereits besteht und selbständig arbeitet, ist bei Neuinvestitionen zu prüfen, ob hier nicht doch die ausländische Gesellschaft selbst die Verantwortung für die Errichtung trägt. Wenn die Verantwortung für die Errichtung bei der österreichischen Gesellschaft liegt, handelt es sich beim Personaleinsatz im Zusammenhang mit der Errichtung im Ausland daher meiner Meinung nach immer um eine begünstigte Auslandstätigkeit.

Auf die Art der Verrechnung kommt es nicht an. Selbst wenn keine Verrechnung erfolgt, liegt eine begünstigte Tätigkeit vor. Es könnte sich in diesem Fall natürlich ein ertragsteuerliches Problem ergeben (Aufwand in Österreich nicht abzugsfähig). Begünstigt ist auf jeden Fall auch eine Tätigkeit, die im Rahmen einer Sacheinlage in die Tochter eingebracht wird. Selbst wenn die Tätigkeit nach außen hin als Personalgestellung abgerechnet wird (um eine steuerliche Registrierung im Tätigkeitsstaat zu vermeiden), ist eine Prüfung aufgrund des wahren wirtschaftlichen Gehalts vorzunehmen. Bei dieser Prüfung wird man fast immer feststellen, dass es sich in Wahrheit um keine Gestellung handelt (in diesem Fall müsste die Tochter der Anlagenerrichter sein), sondern um eine Beratung, Inbetriebnahme, Schulung etc., weil die Verantwortung für die Tätigkeit nicht bei der ausländischen Gesellschaft liegt.

#### **4. Wo muss die Tätigkeit erbracht werden?**

Das Gesetz regelt nur, dass die Tätigkeit im Ausland erbracht werden muss. Eine Tätigkeit im Inland für eine Anlagenerrichtung im Ausland fällt also nicht unter diese Befreiungsbestimmung. Die Tätigkeit muss aber *nicht im Land der Anlagenerrichtung* erfolgen.<sup>16</sup>

##### **• Beispiel**

Vergibt ein österreichisches Unternehmen in Zusammenhang mit der Realisierung eines begünstigten Projekts in China einen Teil der Zukäufe an einen rumänischen Unterlieferanten und wird in diesem Zusammenhang zwecks Qualitätskontrolle und Fertigungsüberwachung eigenes Personal zum Unterlieferanten nach Rumänien entsandt, liegt eine begünstigte Tätigkeit vor. Nicht begünstigt wäre dieselbe Tätigkeit in Rumänien, wenn die Anlage in Österreich errichtet wird.

##### **• Beispiel**

Ein in Österreich ansässiges Planungsbüro erhält von seiner deutschen Schwestergesellschaft den Auftrag zur Durchführung von Planungsleistungen für einen Anlagenbauauftrag in China. In diesem Zusammenhang wird ein Mitarbeiter zur Abstimmung der Planungsarbeiten für die Dauer von zwei Monaten nach Deutschland entsandt. Der Umstand, dass diese Planungsleistungen nicht in China, sondern in Deutschland erbracht wurden, ist für die Steuerfreistellung nicht schädlich.

#### **4.1. „Ausland“ im Lichte der Rechtsprechung zum Begriff „inländischer Arbeitgeber“**

Angesichts der Rechtsprechung des UFS, dass auch EU-/EWR- bzw. Schweizer Arbeitgeber als inländische Betriebe qualifiziert werden, stellt sich die Frage, ob dann das Erfordernis der Anlagenerrichtung im Ausland im Verhältnis zu diesen Staaten überhaupt noch zutrifft. Das BMF sieht keine Veranlassung, diese Gebiete nicht als Ausland zu qualifizieren, da dies dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers nicht entspricht.<sup>17</sup> Diese Ansicht der Finanzverwaltung entspricht auch der Tatsache, dass EU-Recht keine Benachteiligung ausländischer Arbeitgeber akzeptiert. Solange der Wortlaut nicht EU-Recht widerspricht, ist zur Auslegung rein innerstaatliches Recht heranzuziehen, und danach ist auch die EU Ausland (nur beim „inländischen

Arbeitgeber“ ist ein Widerspruch zum EU-Recht gegeben).<sup>18</sup> Auch in der bereits zitierten französischen Befreiungsbestimmung werden trotz der Einbeziehung von Arbeitgebern aus der EU/dem EWR auch alle Tätigkeiten außerhalb Frankreichs als begünstigt angesehen.

## **5. Was gilt als Anlagenerrichtung?**

Als Anlage gelten unter anderem Industrieanlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke. Unter Bauwerke fallen sowohl der Hochbau (Errichtung von Gebäuden etc.) als auch der Tiefbau (Straßenbau, Kanalisation). Gleichgültig ist, ob Anlagen als *unbeweglich* (wie maschinelle Einrichtungen und ähnliche Anlagen, die Bestandteil eines Bauwerks geworden sind, z. B. Aufzüge, Schilifte, Sprungschanzen, Seilbahnen, Eisenbahnstränge) oder als *beweglich* anzusehen sind. Sind die Anlagen beweglich, so steht die Begünstigung dann zu, wenn diese wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen (z. B. Straßenbaumaschinen, Tunnelbohrgeräte, Containerkräne, Bergbaugeräte). Die bloße Einrichtung fertiggestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar und Ähnlichem zählt nicht zu den begünstigten Tätigkeiten (z. B. Aufstellen von Regalen, Büromöbeln und sonstigen Einrichtungsgegenständen).

Auch EDV-Anlagen und komplexe Softwareprodukte (Gesamtsystemlösungen) sind Anlagen im Sinn dieser Gesetzesbestimmung.

Eine generelle Aussage, wie lange eine Anlagenerrichtung dauert, lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten. Eine Anlagenerrichtung dauert aber immer so lange, bis die Anlage in dem vertraglich vereinbarten Zustand errichtet ist. (Unentgeltlich erbrachte) Garantiarbeiten zählen auch noch zu den begünstigten Tätigkeiten, weil sich diese ganz eindeutig auf die Errichtung der Anlage beziehen. Zu den speziellen Abgrenzungsthemen bei Schulung, Wartung, Instandhaltung sowie Instandsetzung siehe Punkt IV.6. ff.

## **6. Welche Tätigkeiten sind begünstigt?**

### **6.1. Vorbereitungsarbeiten**

Auch Vorbereitungshandlungen, wie das Aufsuchen des Standorts, Vermessungen aufgrund eines bereits erteilten Auftrags und daran anschließende Tätigkeiten (Projektierung und bauliche Planung) sind begünstigt. Nicht begünstigt sind Tätigkeiten, die vor Auftragserteilung erfolgten (Vertragsverhandlungen, Angebotserstellung), selbst dann nicht, wenn diese Tätigkeiten zu einem Auftrag führen.<sup>19</sup> Erfolgen jedoch nach Erhalt des Auftrags Verhandlungen mit Subunternehmern im Ausland oder auch mit Banken, um die Finanzierung sicherzustellen, liegen wiederum begünstigte Tätigkeiten vor.

Nach dem Erhalt des Auftrags (Unterschrift des Vertrags) durchgeführte Tätigkeiten sind selbst dann begünstigt, wenn der Auftrag „abgebrochen“ wird (der Auftrag tritt nie in Kraft oder wird gekündigt).

### **6.2. Bauausführungen**

Begünstigte Bauausführungen i. S. d. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG sind alle Maßnahmen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken (Hoch- und Tiefbau) in Zusammenhang stehen.

### **6.3. Montagetätigkeiten**

Begünstigte Montagen liegen sowohl bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen als

auch bei der Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten vor, die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen (z. B. Straßenbaumaschinen, Kräne, Tunnelbohrmaschinen). Der Zusammenbau von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten (z. B. Triebwagen) ist nicht begünstigt, wenn die Maschine auch in Österreich zusammengebaut und das fertige Produkt ins Ausland hätte transportiert werden können.<sup>20</sup>

### • Beispiel

Ein österreichisches Industrieunternehmen lagert Teile seiner Produktionsstufen nach Slowenien an ein dort ansässiges, als Lohnfertiger tätiges Unternehmen aus und setzt dort auch eigene österreichische Dienstnehmer sowie Leihpersonal ein. Produziert werden dort Eisenbahnzüge (Triebfahrzeuge, Liegewagen) für Abnehmer in Drittstaaten. Der Zusammenbau dieser Fahrzeuge ist nach Ansicht des BMF keine begünstigte Anlagenerrichtung, weil diese auch in Österreich mit anschließendem Transport ins Ausland hätte erfolgen können. Damit war der Zusammenbau im Ausland nicht notwendig. Denn die Fahrzeuge mussten nicht wegen ihres Umfangs „an Ort und Stelle“<sup>21</sup> montiert werden.

### 6.4. Installation einer EDV-Anlage bzw. Software

Eine aus Hard- und Software bestehende EDV-Anlage stellt eine begünstigte Anlage dar. Selbst EDV-Softwareprodukte (Gesamtlösungen) sind dann als begünstigte Auslandstätigkeit zu qualifizieren, wenn sie aufgrund ihrer Komplexität einer Installierung im Ausland bedürfen. Das ist auch dann der Fall, wenn verschiedene Teilprojekte (selbst entwickelte, aber auch angekaufte Softwareprodukte) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden (z. B. Einführung eines SAP-Systems). Die bloße Einschulung für nicht selbst entwickelte Softwareprodukte stellt laut LStR keine begünstigte Tätigkeit dar. Dies kann aber nur dann gelten, wenn die Softwareinstallation selbst nicht als Anlagenerrichtung gilt, weil ja der VwGH die Notwendigkeit eines inländischen Anlagenerrichters nicht bestätigt hat.

Beispiel<sup>22</sup>

Das in Österreich ansässige Unternehmen AT beschäftigt sich mit der Erstellung und Weiterentwicklung komplexer Softwaresysteme für Unternehmen der Versicherungs- und Finanzbranche. Die Projekte haben eine mehrjährige Laufzeit und erfordern aufgrund ihrer Komplexität die Anwesenheit der Techniker vor Ort bei den im Ausland ansässigen Versicherungs- und Finanzdienstleistungsunternehmen, weil es sich nicht um einzeln laufende Programme, sondern nur im Verbund mit vorhandener Infrastruktur funktionierende Software handelt.

Da in diesem Fall verschiedene Teilprojekte (selbst entwickelte und angekaufte Software) zu einem funktionierenden Gesamtsystem verbunden werden, liegt eine sog. „Gesamtsystemlösung“ vor, die nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigt ist. Demgegenüber würde eine laufende Systembetreuung (Wartung und Betreuung von bestehenden Anlagen) keinen begünstigten Tatbestand darstellen.<sup>[SWI 2008, 451]</sup>

### • Beispiel

Ein österreichischer Konzern führt SAP ein. So muss diese Software auch in allen ausländischen Tochtergesellschaften implementiert werden. Dazu entsendet die österreichische Konzernmutter Personal in die jeweiligen Tochtergesellschaften, um die Software vor Ort zu installieren und entsprechend zu konfigurieren. Die Software muss vor Ort einerseits an die jeweiligen nationalen Vorschriften und andererseits an die konzerninternen Anforderungen und Abläufe angepasst werden, und die Daten aus dem bisherigen Programm sind zu übernehmen. Gleichzeitig wird auch das lokale Personal in das neue EDV-System bzw. in die neu implementierten Berichtskonzepte des Konzerns eingeschult. Da es sich hierbei um eine komplexe Gesamtsystemlösung handelt, liegt eine begünstigte Tätigkeit vor. Nicht begünstigt wäre die Einschulung des lokalen Personals in das Betriebssystem *Windows* oder *Office*.

### 6.5. Transport von Anlagen(teilen)

Begünstigt ist nicht nur die Errichtung einer Anlage, sondern auch der Transport solcher Anlagen oder Anlagenbestandteile, soweit er im Ausland ausgeführt wird.

### 6.6. Automation von Anlagen



Auch der nachträgliche Einbau elektronischer Steuerungen von Maschinen und Produktionsabläufen ist eine begünstigte Anlagenerrichtung.

#### **6.7. Montageüberwachung und Inbetriebnahme**

Begünstigt sind nicht nur Montagearbeiten selbst, sondern auch die Montageüberwachung sowie die Inbetriebnahme. Eine begünstigte Inbetriebnahme liegt auch dann vor, wenn ein zeitlich befristeter Probetrieb durchgeführt wird. Die *Bedienung der Anlage nach Abschluss des Probetriebs* ist *nicht begünstigt*, wohl aber das Anlernen von Bedienungskräften und deren Unterweisung (Beratung und Schulung). Voraussetzung ist aber stets der Zusammenhang mit einer Anlagenerrichtung.

#### **6.8. Wartung (Reparatur und Servicearbeiten, Instandhaltung)**

Der Gesetzestext sieht eine Begünstigung für die Wartung anlässlich der Errichtung von Anlagen vor. Was darunter zu verstehen ist, ist nicht wirklich greifbar. Denn eine Wartung passiert eben nach der Errichtung und nicht im Zusammenhang mit der Errichtung. Eigentlich ein Widerspruch in sich. Es gibt nun die Meinung, wonach die Wartung der vom Arbeitgeber irgendwann einmal errichteten Anlagen immer begünstigt ist. Diese Meinung hat sich jedoch in der Verwaltungspraxis nicht wirklich durchgesetzt. Auch der VwGH hat in seinen bisherigen Entscheidungen klar festgehalten, dass es egal ist, wer die Anlage errichtet. Somit ist hier zu hinterfragen, inwieweit eine Wartung im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage durchgeführt wird. Bei der Inbetriebnahme von Anlagen kommt es vor dem Serienbetrieb oftmals noch zu einem Anlagenstillstand und zu einer ersten Wartung. Diese ist natürlich begünstigt. Auch eine Mängelbehebung bzw. Wartung, die noch während der Garantieperiode unentgeltlich durchgeführt wird, ist begünstigt.

Abzugrenzen von der Wartung im Zusammenhang mit der Errichtung ist die laufende Wartung einer Anlage. Dazu zählen laufende Reparatur und Servicearbeiten, soweit in diesem Zusammenhang nicht Anlagen(teile) neu errichtet werden (Instandsetzung).

#### **6.9. Instandsetzung**

Ist eine Anlage nicht mehr funktionstüchtig und wird diese wieder repariert, handelt es sich um eine begünstigte Tätigkeit, wenn diese Instandsetzung die Errichtung von (Teil-)Anlagen bedingt. Dabei ist natürlich zu beachten, dass nur die im Zusammenhang mit der Errichtung ausgeübten Tätigkeiten begünstigt sind. Das ist in der Praxis nicht immer leicht abzugrenzen. Der UFS hat bei der Sanierung eines Wasserkanals diesbezüglich festgehalten, dass eine Abgrenzung zwischen bloß regelmäßig notwendigen Ausbesserungen an einem bestehenden Wirtschaftsgut und einer über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlichen Verbesserung zu unterscheiden ist.<sup>23</sup> Eine Verbesserung eines vor<sup>SWI 2008, 452</sup> handenen Vermögensgegenstands über seinen ursprünglichen Zustand hinaus liegt nämlich vor, wenn durch Maßnahmen die Kapazität quantitativ oder qualitativ verbessert, die Nutzungsdauer verlängert oder die Leistungserstellung rationalisiert wird. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, ob durch derartige Maßnahmen das Nutzungspotenzial des Wirtschaftsguts erhöht wird.

#### **6.10. Schulung**

Das Anlernen von Bedienungspersonal an einer neu errichteten Anlage fällt unter die Begünstigung. Nicht mehr begünstigt hingegen sind die Produktionsbegleitung und die Schulung von Personal an bestehenden Anlagen oder bei einer Lizenzvergabe.

Zur Softwareschulung siehe die Ausführungen zu EDV-Anlagen (Punkt IV.6.4.).

Beispiel<sup>24</sup>

Ein in Österreich ansässiges Unternehmen A überlässt einem irischen Unternehmen die Lizenz zur Nutzung einer Fertigteiltechnikmethode gegen eine umsatzabhängige Lizenzgebühr. In der Anfangsphase werden vom Unternehmen A Mitarbeiter nach Irland entsandt, die sowohl bei der Produktion der Fertigteilbausätze als auch bei deren Montage auf dem jeweiligen Gelände des Kunden das Personal des irischen Lizenznehmers schulen. Die Tätigkeit der österreichischen Arbeitnehmer ist nicht als Mitwirkung an einer irischen Bauausführung zu qualifizieren.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG wäre aber dann anwendbar, wenn die Tätigkeit der österreichischen Arbeitnehmer nicht schwerpunktmäßig in der Schulung und Unterweisung des Personals des Lizenznehmers gelegen wäre, sondern in der Erbringung der Bau- und Montagearbeiten als solcher. Wäre A etwa in der Funktion eines Montage-Subunternehmers für den irischen Unternehmer tätig geworden und wäre die Schulung nicht die Haupt-, sondern nur eine Nebenleistung gewesen, wäre § 3 Abs. 1 Z 10 EStG anwendbar.

## 6.11. Personalgestellung

### 6.11.1. Rechtslage bis 31. 12. 2005

Bis zum Wirksamwerden des AbgÄG 2005 ab 1. 1. 2006 hatte die Auslegung der Bestimmung in Rz. 56 der LStR, wonach nur die *Personalgestellung an ein inländisches Unternehmen* anlässlich der Errichtung begünstigter Vorhaben von der Steuerfreiheit umfasst sein sollte („...durch andere Unternehmen ...“) im Gesetzeswortlaut keine Deckung. Das wurde in einer Entscheidung des UFS Klagenfurt aus dem Jahr 2004<sup>25</sup> und schließlich in den Erkenntnissen des VwGH vom 10. 8. 2005<sup>26</sup> und vom 24. 10. 2005<sup>27</sup> auch bestätigt. Entgegen der Interpretation durch die Finanzverwaltung hat der VwGH festgestellt, dass auch die Gestellung von Arbeitskräften an ausländische Anlagenerrichter gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfrei ist, wenn die übrigen Voraussetzungen (Monatsfrist etc.) erfüllt sind.

Beispiel<sup>28</sup>

Wird ein Dienstnehmer im Rahmen einer Personalgestellung für zwei Jahre befristet nach Singapur entsendet und erbringt er dort für einen ausländischen Gestellungsnehmer Engineering-Leistungen für die Errichtung von Anlagen im asiatischen Raum, konnte für Besteuerungszeiträume bis einschließlich 2005 die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG auch dann zur Anwendung kommen, wenn die begünstigte Anlage im Ausland durch ein ausländisches Unternehmen errichtet wird.

Da die Änderung erst für Besteuerungszeiträume ab 2006 anwendbar ist, besteht für Arbeitnehmer, die bis 2005 an ausländische Anlagenerrichter überlassen worden sind, sehr wohl aber die Möglichkeit, die Steuerbefreiung nachzuholen. Siehe dazu Punkt

V.6.<sup>[SWI2008, 453]</sup>

### 6.11.2. Rechtslage ab 1. 1. 2006

Infolge der oben genannten Judikatur wurde § 3 Abs. 1 Z 10 EStG insofern angepasst, als die Notwendigkeit der Anlagenerrichtung durch „andere Unternehmen“ im AbgÄG 2005 auf „andere inländische Betriebe“ beschränkt wurde. In den ErlRV zum AbgÄG 2005<sup>29</sup> wird diese erstmal ab dem Kalenderjahr 2006 bzw. für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. 12. 2005 beginnen,<sup>30</sup> anwendbare Einschränkung damit begründet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG die inländische Bauwirtschaft unterstützen soll, um auf Auslandsmärkten mit zum Teil erheblich geringeren Lohnkosten konkurrenzfähig zu sein. Deswegen müsse die Anwendung dieser Begünstigung bei der Personalgestellung auf Fälle beschränkt bleiben, in denen inländische Betriebe unter Mitwirkung eines

Personalgestellungsunternehmens im Ausland tätig werden. Nach Ansicht des BMF sei die durch den VwGH judizierte „*ausgeprägte Bevorzugung inländischer Arbeitskräftegesteller*“ mit der Zielsetzung der Befreiungsbestimmung nicht vereinbar und schließe Reaktionen anderer Länder auf österreichische „Billigarbeitskräfte“ nicht aus. Die Änderung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG solle daher sicherstellen, dass die Steuerfreiheit für gestellte Arbeitskräfte im Sinn der bisherigen Verwaltungspraxis nur dann zusteht, wenn die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe erfolgt.<sup>31</sup>

Für Zwecke der Personalgestellung ist also ein *inländischer Anlagenerrichter* erforderlich. Nach den LStR liegt eine Anlagenerrichtung durch einen inländischen Betrieb auch dann vor, wenn der Auftrag an das inländische Unternehmen die Bauleitung (Planung, Konstruktion, Engineering) umfasst, die unmittelbare Bauausführung aber durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt. Nicht als Errichtung gilt danach die ausschließliche Planung oder reine Beratungstätigkeit. Das inländische Unternehmen muss auch nicht die Gesamtanlage errichten, auch *Teilprojekte* sind begünstigt. Wird z. B. von einem inländischen Subunternehmer für einen ausländischen Generalunternehmer ein Teil eines Gesamtprojekts ausgeführt, stellt dieses Teilprojekt für sich gesehen eine begünstigte Anlagenerrichtung durch ein inländisches Unternehmen dar, sodass eine Personalgestellung an dieses inländische Unternehmen begünstigt ist.

Allerdings wird diese Bestimmung im Verhältnis zu *EU-/EWR-Staaten und der Schweiz* nicht aufrechterhalten werden können. Denn das Erfordernis, wie bereits unter Punkt IV.2.1. beschrieben, dass der Arbeitgeber ein „*inländischer Betrieb*“ sein muss, wird auch von einem EU-/EWR- sowie einem Schweizer Arbeitgeber erfüllt. Da hier der Wortlaut wiederum die Anlagenerrichtung durch einen „*inländischen Betrieb*“ fordert, muss dieser Begriff gleich ausgelegt werden. Somit besteht im Verhältnis zu diesen Staaten bei der Personalgestellung das Erfordernis eines inländischen Anlagenerrichters nicht.

#### **6.12. Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen**

Begünstigt sind auch das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland. Ein begünstigtes Vorhaben liegt dann vor, wenn einem inländischen Unternehmen Rechte zur Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen verliehen werden. Mit einer solchen Erlaubnis muss allerdings auch die Verpflichtung zum Tätigwerden verbunden sein.<sup>32</sup> Die Beschränkung auf ein inländisches Unternehmen wird jedoch auch hier kaum vor dem VwGH halten, weil der Gesetzestext – wie bei der *Anlagenerrichtung* – keine Einschränkung auf inländische Unternehmen vorsieht.<sup>[SWI 2008, 454]</sup>

#### **6.13. Mittelbare Mitwirkung an begünstigten Auslandstätigkeiten**

Für alle begünstigten Vorhaben gilt, dass nicht nur eine unmittelbare, sondern auch eine mittelbare Mitwirkung am begünstigten Vorhaben des Arbeitgebers gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfrei ist.<sup>33</sup> Somit liegt auch bei den als Hilfspersonen im Ausland eingesetzten Arbeitnehmern (z. B. Bürokräften, Krankenpersonal) eine begünstigte Auslandstätigkeit vor.

#### **6.14. Teilweises Ausüben einer begünstigten Tätigkeit**

Es kommt auch immer wieder zu Fällen, in denen eine Person im Ausland sowohl für begünstigte Anlagenerrichtungen arbeitet als auch nicht begünstigte Tätigkeiten

ausführt. In diesen Fällen ist die begünstigte Tätigkeit durchgehend einen Monat lang auszuüben, um die Steuerfreiheit zu erlangen. Dies lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut ableiten, welcher eine ununterbrochene Auslandstätigkeit im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage erfordert.

### • Beispiel

Ein Unternehmen unterhält eine Filiale in Pakistan. Der dort eingesetzte Mitarbeiter ist einerseits für den Vertrieb in dieser Region verantwortlich, andererseits unterstützt er aufgrund seiner Kundenkontakte und der Sprachkenntnisse das Projektteam bei der Abwicklung von Anlagenbauaufträgen. Nur dann, wenn der Mitarbeiter einen Monat lang ausschließlich mit der Abwicklung von Anlagenbauaufträgen beschäftigt ist, steht die Begünstigung zu; andernfalls (wovon in diesem Fall auszugehen sein wird) nicht.

#### 6.15. Zusammenfassendes „ABC“ der begünstigten bzw. nicht begünstigten Auslandstätigkeiten

|   |            |
|---|------------|
| Tätigkeit eines österreichischen Unternehmens   | begünstigt |
| <i>Automation</i> von Anlagen (nachträglicher Einbau elektronischer Steuerungen von Maschinen und Produktionsabläufen)  | Ja         |
| <i>Bauausführung</i> (alle Maßnahmen, die mit der Errichtung oder Erweiterung von Bauwerken – Hoch- oder Tiefbauten – in Zusammenhang stehen)   | Ja         |
| <i>Bauleitung</i> (Planung, Konstruktion, Engineering), auch wenn die eigentliche Bauausführung durch ein ausländisches Unternehmen erfolgt   | Ja         |
| <i>Baustellenpersonal</i> , das im Zusammenhang mit der Errichtung einer Anlage durch ein österreichisches Unternehmen nicht direkt an der Anlage arbeitet (z. B. Bürokräfte, Krankenpersonal, Koch)  | Ja         |
| <i>Bedienung der Anlage</i> (nach Ende des Probebetriebes)  | Nein       |
| <i>Beratungstätigkeiten</i>   | Ja         |
| Aufsuchen und Gewinnung von <i>Bodenschätzen</i>  | Ja         |
| <i>EDV-Hard- und Softwareanlagen</i> (Installation von derartigen Anlagen)  | Ja         |
| <i>EDV-Softwareprodukte</i> (Gesamtsystemlösungen), die aufgrund ihrer Komplexität einer Installation im Ausland bedürfen   | Ja         |
| <i>Einrichtung</i> von Räumlichkeiten mit beweglichem Mobiliar (z. B. Büromöbeln, Aufstellen von Regalen, sonstigen Einrichtungsgegenständen)   | Nein       |
| <i>Fertigungsüberwachung</i> i. Z. m. Anlagenerrichtung im Ausland (auch wenn diese nicht im Errichtungsland erfolgt)   | Ja         |
| <i>Montage</i> (sowohl die Aufstellung ortsfester Anlagen als auch die Aufstellung von nicht ortsfesten Maschinen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfangs an Ort und Stelle montiert werden müssen; gleichgültig ist, ob Anlagen als unbeweglich oder beweglich anzusehen sind) | Ja         |

|   |                       |
|---|-----------------------|
| <i>Montageüberwachung/Inbetriebnahme</i> (inklusive zeitlich begrenzten Probebetriebs)  | Ja                    |
| SWI2008, 455 <i>Personalstellung</i>  | Ja/Nein <sup>34</sup> |
| <i>Planungsarbeiten</i>   | Ja                    |
| <i>Produktionsbegleitung</i>  | Nein                  |
| <i>Schulung an der Anlage</i> (Anlernen von Bedienungskräften)  | Ja                    |
| <i>Softwareschulung</i> für selbst entwickelte Software (ohne Installation)   | Ja                    |
| <i>Transport</i> von Anlagen oder Anlagenbestandteilen im Ausland   | Ja                    |
| <i>Wartung</i> (laufende Reparaturen und Servicearbeiten)   | Nein                  |
| Wartung und Instandsetzung mit Neuerrichtung von Anlagenteilen  | Ja                    |
| <i>Vertragsverhandlungen</i> , Angebotserstellung (unabhängig davon, ob diese zu einem Auftrag führen oder nicht)                         | Nein                  |
| <i>Vorbereitungen auf der Baustelle</i> nach Erteilung eines begünstigten Auftrags (z. B. Vermessungsarbeiten, Projektierung, Bauplanung) | Ja                    |

## 7. Berechnung der Monatsfrist

Die Dauer der begünstigten Tätigkeit muss jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen. Die Monatsfrist ist nach Maßgabe des § 108 BAO zu ermitteln.<sup>35</sup> Demnach enden nach Monaten bestimmte Fristen mit Ablauf desjenigen Tages des Monats, der *durch seine Benennung oder Zahl* dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht. Fehlt dieser Tag in dem letzten Monat, so endet die Frist mit Ablauf des letzten Tages dieses Monats. Auch Reisezeiten im Ausland sind für die Berechnung der Monatsfrist heranzuziehen.

### • Beispiel

Hinreise: 10. 2.; Grenzübertritt: 17 Uhr; Ankunft bei begünstigtem Vorhaben im Ausland am 11. 2. um 9 Uhr; Rückreise: Abreise Baustelle 10. 3. um 19 Uhr; Grenzübertritt ins Inland am 11. 3. um 7 Uhr; In diesem Fall ist die maßgebliche Monatsfrist erfüllt (10. 2. bis zum 11. 3.). Wäre der Arbeitnehmer bereits am 10. 3. nach Österreich zurückgekommen, bestünde kein Anspruch auf Steuerfreistellung der Auslandseinkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG.

Die Monatsfrist muss bei dem einzelnen Tätigkeitsabschnitt überschritten werden. Der Anspruchsmonat kann auch bei *verschiedenen* begünstigten Projekten *desselben -inländischen Arbeitgebers* erreicht werden. Ein Wechsel des Arbeitgebers während -eines Aufenthalts würde allerdings den begünstigten Auslandsaufenthalt unterbrechen, es sei denn, die Bestimmungen der §§ 3 ff. AVRAG, BGBl. Nr. 459/1993, kommen zum Tragen.

### • Beispiel

Ein österreichischer Softwarespezialist wird in Zusammenhang mit der Automatisierung eines durch ein österreichisches Unternehmen errichteten Walzwerks in der Zeit vom 1. 3. bis 15. 3. nach Südkorea entsandt. Nach erfolgreicher Implementierung des Programms reist er nach China weiter, um dort bei einem begünstigten Auslandsprojekt desselben österreichischen Unternehmens in der Zeit vom 17. 3. bis 4. 4. ein Steuerungsproblem zu lösen. Die auf die Tätigkeiten in Südkorea und in China entfallenden Einkünfte sind in Österreich steuerfrei.

### **7.1. Unterbrechung der Monatsfrist**

Vorab ist festzuhalten, dass der Gesetzeswortlaut eine ununterbrochene Tätigkeit im Ausland von einem Monat erfordert. Die Monatsfrist muss daher bei dem einzelnen Tätigkeitsabschnitt überschritten werden. Bei Unterbrechung würde diese Frist wieder von neuem zu laufen beginnen. In den LStR<sup>36</sup> hat die Finanzverwaltung jedoch gewisses Verständnis gezeigt, wenn der Tätigkeitsschwerpunkt im Ausland liegt und die Inlandsaufenthalte nur von kurzer Dauer sind oder arbeitsfreie Zeiten im Inland verbracht werden.<sup>[SWI 2008, 456]</sup>

#### **7.1.1. Nicht schädliche Unterbrechungen (unabhängig von der Einsatzdauer)**

Während des *ersten Monats* und auch *nach dessen Überschreiten* sind die folgenden Unterbrechungen für den Anspruch auf Steuerbegünstigung unschädlich, vorausgesetzt, dass die begünstigte Tätigkeit (wenn auch für einen anderen Auftrag desselben Arbeitgebers) *anschließend wieder fortgesetzt wird*:

- Wochenenden und (ausländische) gesetzliche Feiertage;
- verlängerte Wochenenden, wenn keine Arbeitszeit verkürzt wird (z. B. Dekadenarbeit);
- betriebsbedingte (kurzfristige) Unterbrechungen (z. B. Schlechtwetter, Reparaturen);
- Zeitausgleich, der sich auf Mehrleistung bezieht, die im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit geleistet worden ist („Baustellen-Zeitausgleich“). Wurden Überstundenpauschalen vereinbart, ist darauf zu achten, dass die als Zeitausgleich konsumierten Stunden nicht durch die Pauschale abgegolten sein dürfen;
- im Ausland verbrachte (kurzfristige) Krankenstände;
- Dienstfreistellungen bzw. bezahlte Freizeit (gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgesehene Freizeitansprüche, die sich aus bestimmten Anlässen wie z. B. Todesfall, Heirat, Ersatzruhe ergeben);
- bei grenznahen Bau- oder Montagebaustellen ist es nicht schädlich, wenn die Arbeitnehmer täglich an ihren inländischen Wohnort zur Nächtigung zurückkehren (Grenzgänger);
- Dienstreisen ins Inland im Interesse des ausländischen Vorhabens von maximal drei Tagen (siehe unten).

#### **7.1.2. Nicht schädliche Unterbrechungen nach dem Erreichen der Monatsfrist**

Hat die Auslandstätigkeit bereits *länger als ein Monat gedauert*, sind auch die folgenden Unterbrechungen unschädlich, wenn die *Auslandstätigkeit* anschließend unmittelbar bei einem begünstigten Vorhaben wieder *fortgesetzt* wird:

- im Inland verbrachte Krankheitstage;
- Urlaubstage, egal wo diese verbracht werden. Zeitausgleich, der im Zuge nicht begünstigter Tätigkeiten erworben wurde, ist mit Urlaubstagen gleichzusetzen.

Im Inland verbrachter Urlaub ist grundsätzlich steuerpflichtig, auch wenn der

Urlaubsanspruch im Ausland erworben ist. Nur dann, wenn die Auslandstätigkeit im Anschluss an den Urlaub wieder fortgesetzt wird, bleiben auch die Urlaubstage (egal, wo sie verbracht werden) steuerfrei. Zu beachten ist jedoch, dass die im unmittelbaren Anschluss an einen Urlaub im Ausland wieder aufgenommene Tätigkeit auch betriebswirtschaftlich notwendig ist, da ansonsten Missbrauch unterstellt werden kann (vor allem bei kurzfristigen Tätigkeiten nach längerem Urlaub).

### • Beispiel

Beginn der Auslandstätigkeit 11. 4.; Urlaub vom 15. 5. bis 20. 5.; danach Fortsetzung der Auslandstätigkeit bis 3. 6.:

- Der Urlaub ist nicht schädlich, weil die Monatsfrist vor Urlaubsantritt bereits überschritten wurde (mit 12. 5.).
- Würde der Urlaub – bei gleichem Beginn (11. 4.) – hingegen vom 10. 5. bis 15. 5. genommen, würde die Steuerfreiheit versagt, da vor Beginn des Urlaubs die Monatsfrist noch nicht erfüllt war. Auch nach dem Urlaub wurde die Monatsfrist nicht erreicht (21. 5. bis 3. 6.), sodass auch für diesen Zeitraum keine Steuerfreiheit besteht.
- Würde hingegen ein in der Zeit vom 11. 4. bis 9. 5. auf der Baustelle erworbenes Zeitguthaben in der Zeit vom 10. 5. bis 15. 5. in Form von Zeitausgleich verbraucht werden, dann würde die Auslandstätigkeit nicht unterbrochen, und die Auslandseinkünfte des Arbeitnehmers wären bis zum 3. 6. steuerfrei zu stellen.

Wird jedoch anstatt des Urlaubs ein im Rahmen der begünstigten Auslandstätigkeit erworbener *Zeitausgleich* unmittelbar im Anschluss an die Beendigung der Auslandstätigkeit konsumiert, dann ist auch der Zeitausgleich noch steuerfrei (siehe Punkt V.2.).<sup>[SWI 2008, 457]</sup>

### 7.1.3. Dienstreisen während des Auslandseinsatzes

*Arbeiten im Inland unterbrechen grundsätzlich die begünstigte Auslandstätigkeit.* Kurzfristige Unterbrechungen (Dienstreisen ins Inland), die während einer begünstigten Auslandsbeschäftigung durchgeführt und *ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen* werden, sind jedoch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nicht schädlich. Diese Arbeiten im Inland müssen aber nur von kurzer Dauer sein. Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf diese Tätigkeit in Österreich höchstens *drei Arbeitstage* (ohne Reisezeit) dauern.

### • Beispiel

Beginn der Auslandstätigkeit 11. 4.; Dienstreise nach Österreich zur Abstimmung für das ausländische Projekt vom 3. 5.–5. 5.; danach 6. 5. und 7. 5. frei (Wochenende); ab 8. 5. wieder Auslandstätigkeit bis 30. 5.: Die Dienstreise ist nicht schädlich, weil sie nicht länger als drei Tage gedauert hat und im Interesse des ausländischen Vorhabens durchgeführt wurde. Arbeitsfreie Zeiten im Einsatzland (Wochenende) sind innerhalb des ersten Monats nicht schädlich. Daher ist die gesamte Auslandstätigkeit steuerfrei (11. 4.–30. 5.). Würde im Anschluss an die Dienstreise nach Österreich am 8. 5. noch ein Tag Urlaub konsumiert, wäre zwar die Dienstreise nicht schädlich, sehr wohl aber der Urlaub, weil die Monatsfrist noch nicht erfüllt war. In diesem Fall wäre der gesamte Einsatzzeitraum steuerpflichtig.

In den LStR<sup>37</sup> wird ausgeführt, dass, wenn im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Kurzurlaub konsumiert wird, sich dieser Kurzurlaub unterbrechend auswirkt, es sei denn, dass dieser Kurzurlaub nur arbeitsfreie Tage im Montageland (z. B. Wochenende) erfasst. Bei dieser Passage ist jedoch zu beachten, dass ein Kurzurlaub nur dann schädlich ist, wenn die Monatsfrist noch nicht erreicht ist.

Danach ist auch ein Urlaub nicht schädlich. Es würde auch am Sinn und Zweck dieser Verwaltungsvereinfachung vorbeigehen, wenn unmittelbar nach einer Inlandsdienstreise die Auslandstätigkeit wieder aufgenommen werden muss, wenn auch ein nicht schädlicher Urlaub damit kombiniert wird.

### • Beispiel

Ein Mitarbeiter ist mit Inbetriebnahmearbeiten im Zuge einer Anlagenerrichtung in Spanien von Jänner bis Oktober eines Jahres betraut. Im Juli konsumiert der Mitarbeiter seinen zweiwöchigen Sommerurlaub und reist daher von der Baustelle nach Österreich zurück. Vor Urlaubsantritt ist er noch einen Tag und, bevor er wieder nach Spanien abreist, noch für zwei Tage mit projektspezifischen Abstimmungsarbeiten im Stammhaus beschäftigt. Die Steuerfreiheit steht durchgehend zu, weil die Tätigkeit im Inland ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens war und nicht länger als drei Arbeitstage gedauert hat. Der Urlaub ist ebenfalls nicht schädlich, weil die Monatsfrist zuvor bereits erfüllt war.

Dient aber die Dienstreise auch oder nur der Verwirklichung anderer nicht begünstigter Vorhaben oder überschreiten die Inlandsdienstreisen den Zeitraum von drei Arbeitstagen, so unterbrechen solche Reisetätigkeiten die begünstigte Auslandstätigkeit. Nach einer schädlichen Unterbrechung liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erst dann wieder vor, wenn die Auslandstätigkeit erneut ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Wie oft eine nicht schädliche Dienstreise ins Inland vorgenommen werden darf, ist nicht geregelt. Um aber als Dienstreise von einer begünstigten Auslandstätigkeit ins Inland zu gelten, ist es notwendig, dass der Tätigkeitsschwerpunkt im Ausland liegt und die Inlandsreise von diesem neuen „Tätigkeitsort“ aus ins Inland unternommen wird.

### • Beispiel

Der Projektleiter ist im Zuge der Errichtung eines Supermarktes in Bratislava über mehrere Monate hinweg drei Tage pro Woche in der Slowakei tätig. Die restlichen zwei Tage pro Woche arbeitet er für diesen Auftrag im Inland. In diesem Fall handelt es sich um keine begünstigte Tätigkeit, da in diesem Fall keine Dienstreise von der Slowakei nach Österreich vorliegt, sondern vielmehr umgekehrt eine jeweils dreitägige Dienstreise von Österreich in die Slowakei.<sup>[SWI 2008, 458]</sup>

## V. Lohnabrechnung

### 1. Laufende Bezüge

Die Steuerfreiheit umfasst alle auf die Auslandstätigkeit entfallenden Einkünfte. Dazu zählen auch Sachbezüge wie etwa ein Dienst-Pkw, welchen Familienangehörige zur privaten Nutzung im Inland zur Verfügung haben.<sup>38</sup> Bei Auslandseinsätzen, die im Laufe eines Lohnzahlungszeitraums (= Kalendermonat) beginnen oder enden, hat für die nicht begünstigten Inlandsbezüge hinsichtlich des Rumpflohnzahlungszeitraums die Lohnsteuerberechnung *tageweise* nach dem Lohnsteuertarif (§ 66 EStG) zu erfolgen (Tagestabelle). Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung i. S. d. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG bzw. die allfällige Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sind ebenfalls nur *tageweise* zu berücksichtigen.<sup>39</sup>

Auch ausbezahlte *Überstunden*, die auf die begünstigte Auslandstätigkeit entfallen, sind unabhängig vom Auszahlungszeitpunkt steuerfrei (Kausalität). Werden Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich, den der Arbeitnehmer im In- oder im Ausland konsumieren kann, abgegolten, sind sie steuerfrei. Dieser Umstand ist nachzuweisen;



auch dürfen die Überstunden nicht durch Überstundenpauschale abgegolten sein. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Tätigkeit im Inland konsumiert, und wurde somit die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrochen, ist das Entgelt für den Zeitausgleich steuerpflichtig.<sup>40</sup>

Beispiel<sup>41</sup>

Der österreichische Anlagenerrichter AT beschäftigt in Zusammenhang mit einer begünstigten Auslandstätigkeit Arbeitnehmer im Ausland. Diese leisten Überstunden, die bezahlt werden und ebenfalls gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfrei sind. Wegen Unterauslastung gegen Jahresende wird den Arbeitnehmern vorgeschlagen, auf eine Auszahlung der im Ausland angesammelten Überstunden zu verzichten und stattdessen die Überstunden durch Zeitausgleich abzubauen, den die Arbeitnehmer in Österreich konsumieren wollen.

Nach Ansicht des BMF bleibt die Steuerfreiheit für Bezüge bestehen, wenn die Überstunden während oder unmittelbar im Anschluss an die begünstigte Auslandstätigkeit durch Zeitausgleich abgegolten werden. Dabei ist es unerheblich, ob sich der Arbeitnehmer während der Einsatzzeit im Ausland oder im Inland aufhält. Wird der Zeitausgleich hingegen nach einer Inlandstätigkeit konsumiert, wurde damit die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrochen. Das Entgelt für den Zeitausgleich ist nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigt.

Das Serviceentgelt für die E-Card gemäß § 31c ASVG ist in jenem Monat als Werbungskosten zu berücksichtigen, in dem es vom Arbeitgeber einbehalten worden ist. Hat der Arbeitnehmer in diesem Monat sowohl begünstigte Auslandseinkünfte als auch steuerpflichtige Inlandseinkünfte bezogen, dann bestehen keine Bedenken, wenn das Serviceentgelt zur Gänze bei den nicht begünstigten Inlandsbezügen abgezogen wird.<sup>42</sup>

## 2. Sonderzahlungen

Um den Verwaltungsaufwand zu vereinfachen, sind auch die während einer begünstigten Auslandstätigkeit ausgezahlten sonstigen Bezüge i. Z. m. § 67 Abs. 1 und 2 EStG (z. B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld, allgemeine Prämien) zur Gänze steuerfrei, sofern der Auszahlungszeitpunkt *nicht willkürlich* in die begünstigte Periode verschoben wurde.

Nachträgliche Einmalzahlungen, die für die begünstigte Auslandstätigkeit bezogen werden (z. B. Prämien für begünstigte Tätigkeit im Ausland), behalten ihre Steuerfreiheit aber auch dann, wenn diese erst nach Rückkehr ins Inland ausbezahlt werden („Kausalitätsprinzip“).

Allerdings sind die während einer begünstigten Periode steuerfrei ausgezahlten sonstigen Bezüge auf den Freibetrag (620 Euro) bzw. die Freigrenze (2.000 Euro) gem. § 67 Abs. 1 EStG anzurechnen und in die Sechstelberechnung gem. § 67 Abs. 2 EStG einzu[SWI 2008, 459]beziehen.<sup>43</sup> Solche – während der Auslandstätigkeit bezogenen – sonstigen Bezüge verbrauchen somit grundsätzlich den Freibetrag bzw. die Freigrenze für sonstige Bezüge und das laufende Jahressechstel. Während des Zeitraums eines begünstigten Vorhabens (steuerfrei) gezahlte laufende Bezüge erhöhen ebenso das Jahressechstel wie die als laufende Bezüge zu wertenden Zulagen und Zuschläge i. Z. m. § 68 Abs. 1 EStG, das sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge.

Immer als Inlandsbezüge zu behandeln sind nach Ansicht der Finanzverwaltung die folgenden sonstigen Bezüge:

- Abfertigungen (§ 67 Abs. 3 EStG);
- Prämien für Verbesserungsvorschläge, die aufgrund lohngestaltender Vorschriften i. Z. m. § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 EStG gewährt werden, sowie

Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen (§ 67 Abs. 7 EStG);

- Vergleichssummen, Kündigungsentschädigungen, Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre, Ersatzleistungen für nicht verbrauchte Urlaube (Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen sowie freiwillige Abfertigungen und Abfindungen für diese Ansprüche), Pensionsabfindungen, Bezüge i. Z. m. Sozialplänen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses, Nachzahlungen in einem Insolvenzverfahren (§ 67 Abs. 6 und 8 lit. a bis g EStG).

Ausgenommen davon sind Nachzahlungen und nachträgliche Zahlungen (auch aus einem Insolvenzverfahren) sowie Vergleichssummen, die sich *ausschließlich* auf eine *begünstigte Auslandstätigkeit* beziehen.<sup>44</sup> Ebenso sind auch die vorgenannten beendigungsbedingten Bezüge bzw. Verbesserungsvorschläge/Dienstleistungen des § 67 EStG steuerfrei, wenn das Dienstverhältnis ausschließlich für eine begünstigte Auslands-tätigkeit eingegangen wird, weil in diesem Fall die gesamte Vergütung für die begünstigte Auslandstätigkeit bezahlt wird. Ansonsten würde dies dem Gesetzestext widersprechen.

### 3. Zahlungen von dritter Seite

Werden im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit vom ausländischen Auftraggeber Zahlungen direkt an die Mitarbeiter geleistet, steht die Steuerfreiheit grundsätzlich nicht zu. Lediglich, wenn es sich dabei um eine *Abkürzungszahlung* (anstatt der Zahlung vom Auftraggeber an den Arbeitgeber erfolgt eine solche vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer) handelt, können auch diese Bezüge steuerfrei behandelt werden. Auch diese Zahlungen müssen in den Auslandslohnzettel des österreichischen Arbeitgebers aufgenommen werden.

### 4. Sonderfall Altersteilzeit

Bezieht ein Arbeitnehmer während einer vereinbarten Altersteilzeit Einkünfte aus einer begünstigten Auslandstätigkeit und wird im Rahmen des sog. „*Blockmodells*“ während der vollen Leistungsphase nur ein Teil des Entgelts ausgezahlt, behalten die später (während der Nichtleistungsphase) ausgezahlten Bezüge die Steuerfreiheit. Liegen während der vollen Leistungsphase sowohl steuerpflichtige Inlands- als auch steuerfreie Auslandsbezüge vor, können die Bezüge während der gesamten Nichtleistungsphase prozentuell im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Bezügen, die während der vollen Leistungsphase angefallen sind, aufgeteilt werden.<sup>45</sup>

### 5. Zwei Jahreslohnzettel

Der Arbeitgeber muss für die Auslandsbezüge einen separaten Jahreslohnzettel ausstellen („*Auslandslohnzettel*“). Die während der Zeit der Auslandstätigkeit gezahlten Sonder<sup>SWI 2008, 460</sup>zahlungen, steuerfreien Bezüge gem. § 68 EStG, anteiligen Sozialversicherungsbeiträge etc. sind unter den jeweiligen Kennzahlen am Auslandslohnzettel zu erfassen. Da auf dem Auslandslohnzettel die steuerpflichtigen Bezüge unter der Kennzahl 245 null betragen müssen, ist in der Zeile Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und Z 11 EStG (Vorkolonne der Kennzahl 243) der Bruttobezug abzüglich der Beträge in den übrigen Kennzahlen einzusetzen. Auf dem Auslandslohnzettel darf keine einbehaltene bzw. anrechenbare Lohnsteuer

ausgewiesen werden.

Die Inlandsbezüge sind in einem „*Inlandslohnzettel*“ darzustellen. Bei mehrmaligen begünstigten Auslandseinsätzen während eines Kalenderjahres sind die Auslandsbezüge bzw. die Inlandsbezüge auf jeweils *einem* Lohnzettel zusammenzufassen. Als Lohnzahlungszeitraum ist auf dem In- und Auslandslohnzettel jeweils der gesamte Beschäftigungszeitraum anzuführen (z. B. 1. 1.– 31. 12.).

## **6. Zeitpunkt der Steuerfreistellung**

Der Arbeitgeber haftet dem Staat für die korrekte Abfuhr der österreichischen Lohnsteuer. Nur wenn die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit eindeutig vorliegen, wird der Arbeitgeber eine Steuerfreistellung von sich aus wahrnehmen. Ob er diese sofort bei Beginn der Auslandstätigkeit oder erst nach Erreichen der Monatsfrist vornimmt, ist dem Arbeitgeber überlassen. Im laufenden Kalenderjahr kann eine zu viel einbehaltene Lohnsteuer durch Aufrollung vom Arbeitgeber selbst wieder korrigiert werden.

Ist das Kalenderjahr bereits abgelaufen, kann eine Erstattung der zu viel einbehaltenen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nicht mehr erfolgen. In diesem Fall kann nur mehr der Arbeitnehmer selbst die Steuer vom Finanzamt rückfordern. Dazu muss der Arbeitgeber korrigierte Jahreslohnzettel an sein Betriebsstättenfinanzamt übermitteln. Der Arbeitnehmer selbst muss einen *Antrag auf Veranlagung* gem. § 41 Abs. 2 EStG (kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums gestellt werden) stellen. Sollte der Arbeitnehmer bereits eine Veranlagung durchgeführt haben, kommt es durch die korrigierten Jahreslohnzettel zu einer automatischen Wiederaufnahme des Verfahrens und somit zur Rückzahlung der Steuer für die Auslandstätigkeit.

## **7. Wie sind die Anspruchsvoraussetzungen nachzuweisen?**

Bei Auslandssachverhalten trifft den Steuerpflichtigen, der eine Steuerbefreiung geltend macht, neben der in § 138 BAO normierten Nachweispflicht eine *erhöhte Mitwirkungspflicht*. Er hat nachzuweisen, dass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erfüllt sind. Der Arbeitgeber, der die Bezüge lohnsteuerfrei stellt, hat entsprechende Unterlagen beizubringen. Macht der Steuerpflichtige die Steuerfreistellung im Rahmen der Veranlagung geltend, so hat er die Nachweise von seinem Arbeitgeber einzuholen. Gelingt der Nachweis der Steuerfreiheit nicht, so trifft die *Beweislast den Abgabepflichtigen*, weil es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt. Als Nachweise geeignet sind Bestätigungen des Arbeitgebers, Bestellungen, Verträge oder Auftragschreiben mit ausländischen Auftraggebern. Zum Nachweis des Ortes und der Dauer der Tätigkeit dienen Reisekostenabrechnungen und Zeitaufzeichnungen (z. B. „Baustellenprotokolle“). Für die Steuerfreiheit ist es unmaßgeblich, ob der Einsatz im Ausland als Dienstreise, als Entsendung, als Auslandsdienstvertrag oder im Rahmen einer anderen Form erfolgt. Maßgeblich ist lediglich, dass die vorgenannten Voraussetzungen (begünstigte Anlagenerrichtung, Monatsfrist ...) erfüllt sind.

## **8. Vorgangsweise bei Zweifel an der Lohnsteuerfreiheit**

Sollte der Arbeitgeber Zweifel an der Lohnsteuerfreiheit haben (z. B. ob die Tätigkeit begünstigt ist), kann er eine Lohnsteuerauskunft bei seinem zuständigen

Betriebsstättenfinanzamt nach § 90 EStG einholen. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, den Arbeitnehmer steuerpflichtig abzurechnen und die Rückforderung der Steuer dem Mitarbeiter zu überlassen. Der Mitarbeiter kann beim Finanzamt im Zuge seiner Veranlagung die Steuerfreiheit beantragen. Das Finanzamt prüft dann den Sachverhalt und wird – wenn die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen – an den Arbeitgeber um entsprechende Aufteilung des Jahreslohnzettels herantreten. Da in diesem Fall nicht der Arbeitnehmer korrigierte Jahreslohnzettel an sein Betriebsstättenfinanzamt übermittelt, sondern dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers auf dessen Anforderung, ist der Arbeitgeber aus der Haftung entlassen.

### **9. Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt)**

Bezüge für eine begünstigte Auslandstätigkeit sind nicht nur von der Einkommensteuer befreit. Die Befreiung gilt auch für den *Dienstgeberbeitrag* zum Familienlastenausgleichsfonds (DB), den *Zuschlag* zum DB (DZ) sowie die *Kommunalsteuer*. Im Fall einer nachträglichen Lohnsteuerfreistellung (auch wenn diese vom Arbeitnehmer selbst in die Wege geleitet wurde – siehe Punkt V.6.) besteht die Möglichkeit, nachträglich auch die Bemessungsgrundlage für DB/DZ und KommSt zu korrigieren.

## **VI. Besonderheiten bei der „Steuererklärung“**

### **1. Besteht Steuererklärungspflicht?**

Eine begünstigte Auslandstätigkeit alleine begründet keine Steuererklärungspflicht. Es besteht jedoch die Möglichkeit einer *Antragsveranlagung* durch Abgabe einer Steuererklärung (Formular L1) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren (nicht zwingend!).

Jene Einkünfte, die auf die Tätigkeit im Einsatzland entfallen, sind in Österreich steuerfrei. Liegen jedoch innerhalb eines Kalenderjahres neben den Auslandseinkünften auch *in -Österreich steuerpflichtige Einkünfte* (z. B. Bezüge aus einer Inlandstätigkeit oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vor, werden diese Auslandseinkünfte in Österreich zwecks Ermittlung des Steuersatzes mitberücksichtigt (Progressionsvorbehalt gem. § 3 Abs. 3 EStG). Dadurch kommt es häufig zu Steuernachzahlungen in Österreich. Die Ursache einer Steuernachzahlung liegt i. d. R. darin, dass der Arbeitnehmer während der Auslandstätigkeit höhere Bezüge erzielt als bei einer reinen Inlandstätigkeit.

Sollte sich im Zuge der Veranlagung herausstellen, dass es (durch diesen Progressionsvorbehalt) zu einer *Steuernachzahlung* kommt, kann die Antragsveranlagung (nicht Pflichtveranlagung) innerhalb der einmonatigen Berufungsfrist *zurückgezogen* und damit die Steuernachzahlung vermieden werden. Ein Musterschreiben an das Finanzamt steht unter [www.auslandsentsendungen.at](http://www.auslandsentsendungen.at) (Lohnsteuer -> Steuernachzahlung in Österreich) als Download zur Verfügung.

In folgenden Fällen besteht aber *Steuererklärungspflicht* und damit keine Rückziehungsmöglichkeit:

- nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte von mehr als 730 Euro (z. B. aus Vermietung und Verpachtung, Vortragshonorare usw.);
- zumindest zeitweise gleichzeitige lohnsteuerpflichtige Tätigkeit bei *zwei oder*

- mehreren Arbeitgebern*, und die Bezüge sind gesondert besteuert worden;
- Zufluss von Bezügen aus einer *gesetzlichen Krankenversicherung* oder Bezüge gemäß dem Heeresgebührengesetz (z. B. Vergütungen i. Z. m. Bundesheerübungen);
  - Erhalt von Zahlungen aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds;
  - Einlösung von Dienstleistungsschecks;
  - Zufluss von Bezügen aus der Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse (BUAK);
  - SWI 2008, 462 (teilweise) *Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen* (wenn SV-Beiträge über die Höchstbemessungsgrundlage hinaus bezahlt wurden);
  - der vom Arbeitgeber berücksichtigte *Freibetrag* steht nicht in voller Höhe zu;
  - der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde zu Unrecht berücksichtigt;
  - *Pendlerpauschale* wurde zu Unrecht berücksichtigt (ab 2008).

## **2. Berücksichtigung von Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen**

### **2.1. Werbungskosten**

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Deshalb sind auch *Werbungskosten*, die mit Einkünften aus begünstigter Auslandstätigkeit in Zusammenhang stehen, den steuerfreien Auslandseinkünften zuzuordnen (und mindern lediglich das Einkommen für den Progressionsvorbehalt) und können von den steuerpflichtigen Inlandseinkünften nicht in Abzug gebracht werden (z. B. Mehraufwendungen aufgrund doppelter Haushaltsführung oder Sozialversicherungsbeiträge für die Zeit der begünstigten Auslandstätigkeit). In Zusammenhang mit dem Serviceentgelt für die E-Card lässt es die Verwaltungspraxis aber zu, dass dann, wenn ein Arbeitnehmer im Monat des Einbehaltes des Serviceentgeltes sowohl begünstigte Auslandseinkünfte als auch steuerpflichtige Inlandseinkünfte bezogen hat, keine Bedenken bestehen, wenn das Serviceentgelt zur Gänze bei den nicht begünstigten Inlandsbezügen abgezogen wird.

### **2.2. Sonderausgaben**

Für die *Deckelung der so genannten Topfsonderausgaben* werden nur die in *Österreich steuerpflichtigen Einkünfte* herangezogen (vgl. Punkt VI.2.3.). Die steuerfreien Auslandseinkünfte werden hier nicht mit berücksichtigt, sodass eine aliquote Kürzung der Topfsonderausgaben (Versicherungen, Wohnraumschaffung ...) somit oftmals nicht stattfindet.

### **2.3. Außergewöhnliche Belastungen**

Steuerfreie Einkünfte i. S. d. § 3 EStG fallen nicht unter den in § 34 Abs. 4 EStG genannten Einkommensbegriff und sind damit *bei Ermittlung des Selbstbehalts* i. Z. m. außergewöhnlichen Belastungen *nicht zu berücksichtigen*.<sup>46</sup> Der Einkommensbegriff entspricht nämlich dem in § 2 Abs. 2 EStG genannten, der die gemäß § 3 EStG von der Einkommensteuer befreiten Einkünfte nicht umfasst. Daraus lässt sich ableiten, dass bei der Berechnung des Selbstbehalts auch die in Österreich steuerfreien Einkünfte zu eliminieren sind.

---

## VII. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG gilt für Zwecke der österreichischen Lohnbesteuerung vorrangig vor den Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Denn nach der so genannten Dreistufentheorie bei der Anwendung eines DBA ist im ersten Schritt zu prüfen, ob Österreich nach innerstaatlichem Recht überhaupt ein Besteuerungsrecht hat. Liegt dieses Besteuerungsrecht bereits nach nationalen Gesetzen nicht vor, bedarf es keiner DBA-Bestimmung mehr. Somit gilt diese Befreiungsbestimmung auch im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen Österreich ein DBA mit Anrechnungsmethode abgeschlossen hat.

### 1. <sup>[SWI 2008, 463]</sup> Legale Doppelnichtbesteuerung

Da die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG geregelte Steuerbefreiung – anders als etwa im deutschen Auslandstätigkeitserlass vorgesehen<sup>47</sup> – auch dann Anwendung findet, wenn mit dem Staat, in dem die begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt wird, ein DBA besteht, kann es im Verhältnis zu DBA-Staaten ohne *Subject-to-tax-Klausel*<sup>48</sup> zu (völlig legaler) Doppelnichtbesteuerung kommen.

#### • Beispiel

Der in Österreich ansässige Arbeitnehmer A wird von einem österreichischen Bauunternehmer im Zuge der Errichtung eines Bürogebäudes in der Zeit vom 6. 3. bis 9. 8. als Projektleiter nach Laibach/Slowenien entsandt. Das Bürogebäude wird sechs Monate nach Baubeginn an den Bauherrn übergeben. Der Auslandseinsatz erfüllt die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG. Die Einkünfte des A sind in Österreich (grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei. Durch Art. 15 Abs. 2 DBA Slowenien wird Slowenien das Besteuerungsrecht an den Einkünften des A entzogen, weil sich dieser im Kalenderjahr nicht länger als 183 Tage in Slowenien aufgehalten hat und die Vergütungen auch nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Bauunternehmer in Slowenien hat. Denn gemäß Art. 5 Abs. 3 DBA Slowenien gelten Bauausführungen oder Montagen nur dann als Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

*Achtung:* Es kann im Rahmen einer begünstigten Auslandstätigkeit also zu einer legalen Doppelnichtbesteuerung kommen. Diese Bestimmung bedeutet aber *keinesfalls*, dass bei Vorliegen einer Steuerfreiheit in Österreich auch Steuerfreiheit im Ausland besteht!

### 2. Zuteilungsregeln der DBA

Die DBA regeln grundsätzlich – ebenso wie § 3 Abs 1 Z 10 EStG –, dass alle für die Auslandstätigkeit bezogenen Vergütungen der Auslandstätigkeit zuzurechnen sind (Kausalitätsprinzip). Jedoch ist im DBA die Zuteilung nach international akkordierten Grundsätzen vorzunehmen, weil ein DBA von beiden Vertragsstaaten gleich auszulegen ist. Dabei kann es zu Abweichungen zur österreichischen Verwaltungspraxis bei der begünstigten Auslandstätigkeit kommen.<sup>49</sup> So sind nach den Bestimmungen eines DBA auch Sonderzahlungen (Urlaubs- und Weihnachtsgeld) zu aliquotieren. Dasselbe gilt für Abfertigungen. Die Abfindung eines Urlaubs ist nach dem Kausalitätsprinzip dem Ausland zuzurechnen, wenn auch im Ausland der Anspruch erworben wird. Nach den LStR wären diese Bezüge bei einer begünstigten Auslandstätigkeit stets zur Gänze dem Inland zuzurechnen. Wenn jedoch ein DBA Österreich das Besteuerungsrecht, welches es nach nationalem Recht hat (§ 3 Abs 1 Z 10 EStG), entzieht, dann sind auch diese Bezüge in Österreich steuerfrei (und im Ausland steuerpflichtig).

Beispiel<sup>50</sup>

Verlässt ein Dienstnehmer, der seit 1. 7. 1991 bei einer österreichischen Gesellschaft beschäftigt und von dieser ab 1. 7. 2005 nach Moskau zu einem Anlagenerrichtungsprojekt entsandt worden ist, mit 30. 6. 2007 das österreichische Unternehmen und werden ihm zu diesem Zeitpunkt die gesetzliche und eine freiwillige Abfertigung sowie eine Urlaubsentschädigung ausbezahlt, so stellen diese Zahlungen nachträgliche Vergütungen für seine aktive Dienstleistung dar. Diese Zahlungen unterliegen nach dem DBA aus diesem Grund in jenem Staat der Besteuerung, in dem die zugrunde liegende Dienstleistung erbracht wurde. Soweit die Abfertigungsansprüche daher auf die auf österreichischem Staatsgebiet erbrachten Dienstleistungen zurückzuführen sind, unterliegen sie der österreichischen Besteuerung. Sofern durch die Urlaubsentschädigung nur Urlaubsansprüche abgefunden werden, die durch die auf russischem Staatsgebiet erbrachten Arbeitsleistungen begründet wurden, besteht Anspruch auf Steuerentlastung in Österreich aufgrund des DBA. Das DBA entzieht also Österreich das Besteuerungsrecht, welches es nach innerstaatlichem Recht (Auslegung in den LStR zur begünstigten Auslandstätigkeit) hätte.

---

\* *Andreas Walch* ist leitender Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

<sup>1</sup> Schreiben des dBMF vom 31. 10. 1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470.

<sup>2</sup> ErlRV 113 BlgNR 15. GP.

<sup>3</sup> VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/002424. 10. 2005, 2001/13/0226.

<sup>4</sup> UFS 5. 10. 2005, R/0016-F/04.

<sup>5</sup> *Sutter*, Die DBA-Freistellungsmethode als unzulässige Beihilfe i. S. d. Art. 87 EG, SWI 2004, 4 ff.

<sup>6</sup> *Bodis*, § 3 EStG: Begünstigte Auslandstätigkeiten verfassungs- und gemeinschaftswidrig? RdW 2007/711.

<sup>7</sup> Art. 81A Code Général des Impôts.

<sup>8</sup> LStR 2002, Rz. 20.

<sup>9</sup> UFS 5. 10. 2005, R/0016-F/04. *Bilger*, Die Einschränkung der Steuerfreiheit für Auslandsmontage auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG verstößt gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EGV, UFS aktuell 2005, 393 ff.

<sup>10</sup> *Feurstein*, Die steuerliche Benachteiligung von „Grenzgängern“ bzw. Wanderarbeitern verstößt gegen das Recht der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, SWK-Heft 36/2005, S 972.

<sup>11</sup> Artikel 81A des französischen Code Général des Impôts lautet:  
„L'employeur doit être établi en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.“

<sup>12</sup> LStR 2002, Rz. 56.

<sup>13</sup> LStR, Rz. 56, i. d. F. des 1. LStR-Wartungserlasses 2006, unter Verweis auf VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/015, und 24. 10. 2005, 2002/13/0068, 3. 11. 2005, 2004/15/0124.

<sup>14</sup> In Anlehnung an das Beispiel im Lohnsteuerprotokoll 2004, 01 0203/28-IV/7/2004, zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG.

<sup>15</sup> VwGH 17. 11. 2004, 2000/14/0105.

<sup>16</sup> VwGH 24. 10. 2005, 2001/13/0226.

<sup>17</sup> Lohnsteuerprotokoll 2007, BMF-010222/0170-VI/7/2007, Punkt 1.11.

<sup>18</sup> UFS 13. 2. 2008, RV/0404-L/07.

---

- <sup>19</sup> Lohnsteuerprotokoll 1998, ÖStZ 1998, 580; zuvor wurde von der Finanzverwaltung die Steuerbefreiung zuerkannt, wenn die Tätigkeiten zu einem Vertragsabschluss geführt haben.
- <sup>20</sup> Lohnsteuer-Wartungserlass vom 14. 12. 2005.
- <sup>21</sup> LStR 2002, Rz. 57.
- <sup>22</sup> In Anlehnung an das Beispiel im Lohnsteuerprotokoll 2004, 01 0203/28-IV/7/2004, zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG.
- <sup>23</sup> UFS 7. 5. 2007, RV/0413-I/06.
- <sup>24</sup> In Anlehnung an EAS 2586 vom 24. 3. 2005.
- <sup>25</sup> UFS 24. 2. 2004, RV/0174-K/02.
- <sup>26</sup> VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0024.
- <sup>27</sup> VwGH 24. 10. 2005, 2001/13/0226; siehe dazu auch ÖStZ 2006, 46.
- <sup>28</sup> VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0024.
- <sup>29</sup> Abgabenänderungsgesetz 2005 (AbgÄG 2005) samt Erläuterungen (Auszug), ÖStZ 2005, 514.
- <sup>30</sup> § 124b Z 128 EStG i. d. F. AbgÄG 2005.
- <sup>31</sup> *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht: Arbeitskräfteüberlassung als steuerfreie Auslandsmontage nur bei Überlassung an einen inländischen Betrieb, SWI 2006, 100.
- <sup>32</sup> LStR 2002, Rz. 60.
- <sup>33</sup> LStR 2002, Rz. 61.
- <sup>34</sup> Bis zum 31. 12. 2005 war die Personalstellung im Zusammenhang mit einer Anlagenerrichtung (auf Grundlage der Judikatur des VwGH) immer begünstigt. Aufgrund der Gesetzesänderung durch das AbgÄG 2005 ist die Personalstellung ab 1. 1. 2006 nur mehr dann begünstigt, wenn ein *österreichisches (EU-) Unternehmen* eine Anlage im Ausland errichtet.
- <sup>35</sup> LStR 2002, Rz. 62.
- <sup>36</sup> LStR 2002, Rz. 64 bis 66.
- <sup>37</sup> LStR 2002, Rz. 67.
- <sup>38</sup> Lohnsteuerprotokoll 2006 vom 13. 10. 2006, BMF-010203/0403-VI/7/2006.
- <sup>39</sup> LStR 2002, Rz. 69.
- <sup>40</sup> LStR 2002, Rz. 65a.
- <sup>41</sup> In Anlehnung an das Beispiel zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG im Protokoll zur Bundeslohnsteuertagung 2002.
- <sup>42</sup> LStR-Wartungserlass 2005.
- <sup>43</sup> LStR 2002, Rz. 70.
- <sup>44</sup> LStR 2002, Rz. 70.
- <sup>45</sup> LStR 2002, Rz. 70a.
- <sup>46</sup> VwGH 12. 9. 2001, 96/13/0066.
- <sup>47</sup> Schreiben des dBMF vom 31. 10. 1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470.



SWI → SWI 2008 → Heft-Nr. 10 →

---

- <sup>48</sup> Das DBA mit Australien enthält als einziges österreichisches DBA in Art. 15 eine Bestimmung, wonach Australien dort ausgeübte Tätigkeiten auf jeden Fall dann besteuern darf, wenn Österreich diese Bezüge nicht besteuert.
- <sup>49</sup> Diese Verwaltungspraxis ist jedenfalls zu begrüßen, da ansonsten die Abwicklung (z. B. müsste jede Sonderzahlung unabhängig vom Zuflusszeitpunkt aliquotiert werden) viel aufwendiger werden würde.
- <sup>50</sup> In Anlehnung an EAS 484 vom 5. 8. 1994.
- 

© copyright Linde Verlag Wien GmbH