



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. legte seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 einen Zettel bei, auf welchem er darauf hinwies, dass er als Flugzeugwart für eine

deutsche Fluggesellschaft circa 10 Monate im Jahr im Ausland tätig sei. Er ersuchte um Prüfung, ob er aus diesem Grund ganz oder teilweise von der österreichischen Lohnsteuer befreit sei.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wurden die in den beiden übermittelten Lohnzetteln ausgewiesenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Gänze zur Bemessung der Einkommensteuer herangezogen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte der Bw., die bereits von ihm entrichtete Einkommensteuer für das Jahr 2000 entsprechend rückzuvergüten, da er als Wartungsmechaniker bei der deutschen Fluggesellschaft seit Beginn seines Dienstverhältnisses größtenteils im Ausland tätig sei. Sein gewöhnlicher Aufenthalt sei daher nicht Österreich, da er sich je nach den vom Dienstgeber zugewiesenen Einsatzzielen überwiegend im europäischen und außereuropäischen Ausland befinde.

Dies sei bei der Bemessung der Einkommensteuer nicht berücksichtigt worden, obwohl er darauf hingewiesen habe, dass er eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, nämlich die Instandsetzung und Wartung von Anlagen, verrichte. Er sei daher für die Zeit seiner Auslandsaufenthalte von der Einkommensteuer befreit.

Mit Bescheid vom 10. Juni 2002 wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die zitierte gesetzliche Bestimmung nur dann anzuwenden sei, wenn es sich um eine begünstigte Auslandstätigkeit handle. Eine solche liege nur dann vor, wenn sich die vom Bw. aufgezählten Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen. Selbst wenn man davon ausgehe, dass es sich bei Flugzeugen um Anlagen im Sinne der zitierten Gesetzesstelle handle, sei eine Steuerbefreiung nicht zulässig, da die Flugzeuge nicht von der deutschen Fluggesellschaft errichtet worden seien.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag verwies der Bw. darauf, dass es sich bei den begünstigten Tätigkeiten im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sowohl nach dem Gesetzeswortlaut als auch nach Lehre und Rechtsprechung nicht nur um Bauausführungen sondern auch um Wartungen von nicht ortsfesten Geräten und Maschinen handle. Es sei daher gleichgültig, ob die Anlagen als beweglich oder unbeweglich anzusehen seien.

Überdies liege eine derartige Tätigkeit auch vor, wenn diese in der praktischen Ausführung des mit einem ausländischen Auftraggeber abgeschlossenen Vertrages bestehe. Als Mitarbeiter der inländischen Zweigniederlassung der ausländischen Fluggesellschaft führe er im Rahmen seiner Auslandstätigkeit Wartungen durch, die von der deutschen A Technik AG

beauftragt werden, weswegen auch in dieser Hinsicht eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliege.

Im Rahmen des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchgeführten Vorhaltsverfahrens gab der Bw. die Daten seiner Auslandsaufenthalte sowie die für seine Tätigkeit in B erhaltene Entlohnung bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw., der im Inland über einen Wohnsitz verfügt, war von Februar bis Dezember 2000 bei der österreichischen Betriebsstätte einer deutschen Fluggesellschaft als Flugzeugwart beschäftigt und in dieser Funktion in verschiedenen europäischen Städten - darunter auch in B - tätig. Die Dauer der Entsendungen überschritt in drei Fällen ein Monat niemals jedoch 183 Tage. Sämtliche Vergütungen wurden von der inländischen Betriebsstätte getragen.

Im Rahmen seiner Tätigkeit war der Bw. mit der Wartung von Flugzeugen sowie mit der Instandsetzung und Wartung von Baulichkeiten (Büroräumlichkeiten, Lagerräumlichkeiten, etc, die von seinem Dienstgeber angemietet und von den Mitarbeitern eingerichtet wurden) betraut.

In der Zeit vom 9. April bis 8. Juni 2000 war der Bw. auf Einschulung in B in Deutschland. Für die Monate Mai bis Juni wurden von der österreichischen Betriebsstätte folgende Bezüge nach Abzug der angeführten Sozialversicherungsbeiträge und der einbehaltenen Lohnsteuer an den Bw. ausbezahlt (Beträge in S):

Monat	Grundgehalt		Zulagen	
	brutto	Sozialversicherungsbeitrag	brutto	Sozialversicherungsbeitrag
April	30.000,--	5.295,--	5.500,--	970,75
Mai	30.000,--	5.295,--	7750,--	1.367,88
Juni	30.000,--	5.295,--	2500,--	441,25

Darüber hinaus erhielt der Bw. im Mai einen Urlaubszuschuss in Höhe von 12.500,-- S brutto.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem umfangreich belegten Vorbringen des Bw. sowie den diesbezüglichen Auskünften seines Dienstgebers.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

1. Betreffend Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988:

Die genannte Bestimmung sieht vor, dass Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, von der Einkommensteuer befreit sind, 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 Unternehmungen 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 angeführten Auslandstätigkeiten (die Aufzählung ist taxativ) wie Bauausführung, Montage, Wartung, Personalgestellung, Planung und Beratung sind immer begünstigt, *soweit sich all diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen beziehen*" (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz Kommentar Bd I Tz 51 zu § 3).

Tätigkeiten wie die Inbetriebnahme, Instandsetzung, Montageüberwachung, Wartung von Anlagen, Engineering, Planung und Gestellung von Arbeitskräften sind nur dann begünstigt, wenn sie mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben in Zusammenhang stehen (Wiesner-Atzmüller-Grabner Leitner-Wanke, EStG, Rz 45 zu § 3).

Dagegen sind laufende Reparaturen und Servicearbeiten, soweit sie nicht im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen stehen, nicht begünstigt. Befreit ist zwar auch die mittelbare Mitwirkung von den als Hilfspersonen im Ausland eingesetzten Arbeitnehmern (z.B. Bürokräfte, Krankenpersonal) bei der Anlagenerrichtung, vergleichbare Tätigkeiten außerhalb der Errichtung von Anlagen sind aber nicht begünstigt (z.B. die bloße Einrichtung fertig gestellter Baulichkeiten mit beweglichem Mobiliar; Doralt aaO).

Dass es sich bei den vom Bw. im Ausland ausgeführten Tätigkeiten um Service- und Wartungsarbeiten handelt, die an bereits in Betrieb genommenen Flugzeugen sowie bereits errichteten Baulichkeiten vorgenommen werden, und in keinem Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen stehen, wird vom Bw. letztlich nicht bestritten. Damit können diese

Tätigkeiten aber keine begünstigten Auslandstätigkeiten im Sinne der genannten Bestimmung darstellen.

Insoweit ist die Berufung unbegründet.

2. Betreffend Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen:

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl. Nr. 221/1955, welches im Streitzeitraum zur Anwendung zu kommen hat, sieht in Artikel 9 Abs. 1 und 2 betreffend Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit Folgendes vor:

(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt wird, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, soweit nicht Artikel 10 etwas anderes bestimmt.

(2) Absatz 1 gilt nicht, wenn die natürliche Person

1. sich nur vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage im Lauf eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält und
2. für ihre Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz in dem gleichen Staate wie die natürliche Person hat, und
3. ihre Tätigkeit nicht im Rahmen einer in dem anderen Staate befindlichen Betriebsstätte des Arbeitgebers ausübt.

Artikel 9 erfasst Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit mit Ausnahme solcher Einkünfte, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und von bestimmten Entschädigungszahlungen nach Artikel 10 des Abkommens zu behandeln sind. Er weist im Rahmen seines Anwendungsbereiches das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus aktiver nichtselbständiger Tätigkeit grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu.

Nach Artikel 9 Abs. 2 (sog. Monteurklausel) kommt das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates bei einem weniger als 183 Tage dauernden Aufenthalt im Tätigkeitsstaat – sog. kurzfristige Arbeitnehmerentsendung – allerdings nur dann in Betracht, wenn der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder dort – nach abkommensrechtlichen Kriterien – zumindest eine Betriebsstätte hat, in deren Rahmen der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt. Liegen diese Kriterien nicht vor, wechselt das Besteuerungsrecht nicht zum Tätigkeitsstaat (Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 9 Tz 1).

Da der Bw. zwar in der österreichischen Betriebsstätte des deutschen Unternehmens angestellt ist, das Unternehmen aber eindeutig in Deutschland ansässig ist, kommt entsprechend den obigen Ausführungen die sogenannte Monteurklausel nicht zu Anwendung. Für die Zeit der Tätigkeit des Bw. in B steht daher Deutschland das Besteuerungsrecht zu.

Hat aber nach Artikel 9 Abs. 1 der Ausübungsstaat das Besteuerungsrecht, muss der Wohnsitzstaat nach Artikel 15 Abs. 1 des genannten Abkommens die Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden. Allerdings räumt ihm Artikel 15 Abs. 3 das Recht zur Vornahme des Progressionsvorbehalts ein (Lang/Schuch, aaO Tz.3).

Dementsprechend sind die Einkünfte des Bw. soweit sie auf seine Tätigkeit in Deutschland entfallen aus der Bemessungsgrundlage für die inländische Einkommensteuer auszuscheiden und lediglich für die Ermittlung des Besteuerungsprozentsatzes heranzuziehen.

Da die Abkommen mit den anderen Staaten, in denen der Bw. im Jahr 2000 tätig war, ähnliche Regelungen enthalten, wobei die sogenannte Monteurklausel jeweils darauf abstellt, dass

- die Dauer der Tätigkeit 183 Tage im Kalenderjahr bzw. innerhalb von 12 Monaten nicht überschreiten darf,
- die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat,

und hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. in den anderen Vertragsstaaten jeweils sämtliche dieser Kriterien erfüllt werden, bleibt für das Einkommen, soweit es nicht auf Deutschland entfällt, das Besteuerungsrecht in Österreich.

Die auf Deutschland entfallenden aus der inländischen Bemessungsgrundlage auszuscheidenden Bezugssteile sind in folgender Weise zu ermitteln:

Die Dauer der Entsendung des Bw. nach Deutschland betrug im April 22, im Mai 30 und im Juni 8 Tage. Dementsprechend fallen 22/30tel des Grundgehaltes für April, das gesamte Grundgehalt für Mai und 8/30tel des JuniGrundgehalts auf die Tätigkeit in Deutschland. Da die Zulagen in diesen drei Monaten ausschließlich für die Tätigkeit in Deutschland bezahlt wurden, sind diese insgesamt aus der inländischen Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Die vom deutschen Arbeitgeber ausbezahlten sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 sind im Verhältnis der auf Deutschland entfallenden Tage zum gesamten auf den deutschen Arbeitgeber im Jahr 2000 entfallenden Lohnzahlungszeitraum aufzuteilen. Dementsprechend

ist der Bruchteil von 61/335tel aus der inländischen Bemessungsgrundlage auszuscheiden; ein Progressionsvorbehalt ist angesichts des Umstandes, dass diese Bezüge mit einem festen Satz von 6% zu besteuern sind, nicht zu berücksichtigen. Da zu diesen Bezügen auch der vom Bw. angeführte Urlaubszuschuss zählt, der im Mai ausbezahlt wurde, hat diesbezüglich ein weiteres gesondertes Ausscheiden aus der Bemessungsgrundlage zu unterbleiben.

Die Berechnung der aus der Bemessungsgrundlage auszuscheidenden Einkunftsteile hat demgemäß in folgender Weise zu erfolgen (Beträge alle in S):

	Monat	Anteil	BruttoBezug	SV-Beitrag	stpfl. Bezug
Grundgehalt	April	22/30	22.000,--	3.883,--	18.117,--
	Mai	100%	30.000,--	5.295,--	24.705,--
	Juni	8/30	8.000,--	1.412,--	6.588,--
Zulagen	April	100%	5.500,--	970,75	4.529,25
	Mai	100%	7.750,--	1.367,88	6.382,12
	Juni	100%	2.500,--	441,25	2.058,75
sonstige Bezüge	2-12/2000	61/335	10.683,--	-,--	-,--
auszuscheiden insgesamt			86.433,--	13.370,--	62.380,--
Bez. lt. Lohnzettel	2-12/2000		470.190,--	72.444,--	334.138,--
Bez. lt. BE	2-12/2000		383.757,--	59.074,--	271.758,--
sonstige Bezüge		61/335	10.683,--	1.779,--	
sonst. Bez. lt. LZ		100%	58.667,--	9.768,--	
sonst. Bez. lt. BE		274/335	47.984,--	7.989,--	

Für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes ist der laut o.a. Berechnung auszuscheidende Nettoeinkunftsbetrag in Höhe von 62.380,-- S in Ansatz zu bringen.

Der Berufung war daher insoweit im oben dargestellten Umfang stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 31. Oktober 2003