

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.A., vertreten durch Mag. Dr. Hubert Fischer, Steuerberater, 6721 Thüringerberg 197, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der im Inland ansässige Berufungsführer stand im Streitjahr in einem Dienstverhältnis zu einer schweizerischen Arbeitgeberin. Während des Jahres wurde er von seiner Arbeitgeberin wiederholt für einige Tage zu Dienstverrichtungen nach England entsendet (Jänner: zweimal je 3 Tage; Februar: 4 Tage und 5 Tage; März: 3 Tage und 4 Tage; April: 4 Tage und zweimal je 3 Tage; Mai: 4 Tage und 8 Tage; Juni: 5 Tage und zweimal je 4 Tage; Juli: 9 Tage und 3 Tage; August: 4 Tage und 2 Tage; insgesamt somit 75 Tage). Im Übrigen pendelte er (idR arbeitstäglich) zwischen seinem in Grenznähe gelegenen inländischen Wohnort und seinem ebenfalls in Grenznähe gelegenen Arbeitsort in der Schweiz.

Strittig ist, ob infolge der Drittlandsentsendungen der Grenzgängerstatus (auch) hinsichtlich der vom Berufungsführer in der Arbeitsstätte in der Schweiz ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit verloren gegangen ist und folglich entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung die darauf entfallenden Einkunftsteile (laut Schreiben vom 20. Jänner 2007: 71,15%) von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind.

Während das Finanzamt dies im Einklang auch mit der Besteuerung in der Schweiz, in der ausgehend von einer ganzjährigen Grenzgängertätigkeit vom gesamten Arbeitslohn die Quellensteuer gemäß Art. 15 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens einbehalten wurde, nach eingehender Auseinandersetzung mit den Kriterien des Grenzgängerbegriffes in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit der Begründung verneint hat, in Analogie zu den Regelungen betreffend das DBA-Deutschland komme es zu einem Verlust der Grenzgängereigenschaft, wenn die Anzahl der Tage der Nichtrückkehr vom grenznahen Wohnort an den grenznahen Arbeitsort im anderen Vertragstaat bezogen auf die Gesamtzahl der Arbeitstage je Kalendermonat (Lohnabrechnungszeitraum) einen Richtwert von 20% überschreite, wobei vorübergehende Tätigkeiten in Drittstaaten außer Ansatz zu lassen seien, da an solchen Tagen kein Arbeitsort im anderen Vertragsstaat vorliege und diese Zeiträume daher nach der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz von vornherein in das Besteuerungsregime des Wohnsitzstaates fielen, wendet der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28.3.2006, RV/0027-F/05, sowie entsprechende EAS-Auskünfte des Bundesministeriums für Finanzen ein, das primäre Grenzgängererfordernis sei die arbeitstägliche Rückkehr an den österreichischen Wohnsitz, wobei ein grenznaher Wohnsitz und ein grenznaher Arbeitsort vorliegen müsse. Als in Grenznähe gelegen seien alle Arbeitsorte anzusehen, die es unter Berücksichtigung der modernen Verkehrsverhältnisse erlaubten, unter Zugrundelegung einer vertretbaren Wegzeit den Arbeitsort täglich von der Wohnung aus anzufahren (EAS 839). Das DBA-Schweiz enthalte hinsichtlich der erforderlichen Merkmale des grenznahen Wohnsitzes und eines grenznahen Arbeitsortes keine näheren Präzisierungen. Durchführungsregelungen, wie im Verhältnis zu Deutschland, wirkten nicht auf den Geltungsbereich des DBA-Schweiz und es gebe auch keine gesonderten Verständigungsvereinbarungen mit der Schweiz. Demnach bestehe für die Schweiz ein Besteuerungsanspruch (Art. 23 DBA) für Bezugsteile, die für auf schweizerischem Staatsgebiet ausgeübte berufliche Tätigkeiten gezahlt würden. Eine erforderliche Mindestanzahl von Tagen oder Monaten des Auslandseinsatzes, die für den Verlust der Grenzgängereigenschaft gemäß dem DBA-Schweiz erforderlich wäre, sei nicht bekannt. Auch könne bezüglich jener Arbeitstage, an denen der Berufungsführer in England tätig gewesen sei, weder von einem grenznahen Arbeitsort noch von einem grenznahen Wohnort, an den der Berufungsführer unter Berücksichtigung der modernen Verkehrsverhältnisse üblicherweise täglich zurückkehren könnte, ausgegangen werden. Dem Hinweis, das erforderliche "Pendeln" fehle auch an Tagen, an denen der Dienstnehmer krank bzw. arbeitsunfähig sei, sei ua. entgegenzuhalten, dass er auch an diesen Tagen seinen Arbeitsort in Grenznähe habe und üblicherweise an den Arbeitstagen dorthin auspendle. Während einer Auslandstätigkeit würde der Berufungsführer im Falle einer Erkrankung bzw. einer Arbeitsunfähigkeit auch nicht regelmäßig bzw.

üblicherweise an den in Grenznähe gelegenen ausländischen Arbeitsort pendeln, da er seinen Arbeitsplatz während dieser Zeit eben in England habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für die Beurteilung der Streitfrage maßgebende Bestimmung des Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz (DBA-Schweiz), in der im Berufungsfall noch anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 161/1995, lautet auszugsweise:

"1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

...

4. Wer als Grenzgänger in einem Vertragstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbstständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3 vom Hundert im Abzugswege an der Quelle zu erheben. Soweit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Einkünfte entfällt."

Übereinstimmend gehen die Verfahrensparteien davon aus, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der auf die in England erbrachten Tätigkeiten entfallenden Bezugsteile Österreich zu kommt. Divergierende Auffassungen bestehen hingegen darüber, ob Auslandsentsendungen (hier im Gesamtumfang von 75 Tagen) dem in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz normierten Kriterium des üblicherweise arbeitstäglichen Pendelns zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitsort im anderen Staat entgegenstehen oder nicht. Mit dieser Frage hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach auseinandergesetzt.

Während in der Berufungsentscheidung vom 11.1.2008, RV/0200-F/06, in Anlehnung an den BFH (26.10.1995, I B 205/94) und eine deutsch-österreichische Verständigungsvereinbarung die Auffassung vertreten wurde, der grundsätzlich bezogen auf das Arbeitsverhältnis zu beurteilende Grenzgängerstatus gehe bei entsprechender Drittlandsentsendung (20%-Regel) für die gesamte Tätigkeit verloren, es sei denn, die Entsendungsphase sei gleich einem neuen Arbeitsverhältnis von der Nichtentsendungsphase klar abgrenzbar, wirkt sich die Entsendung nach der Berufungsentscheidung vom 11.2.2008, RV/0337-F/07, steuerhoheitsrechtlich nur auf die Entsendungsphase aus und wird der Grenzgängerstatus daher durch eine Drittlandsentsendung nicht beeinflusst, zumal die 45-Tage-Regel im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar sei.

In der im Hinblick auf diese Auslegungsdifferenzen auf Verlangen des Referenten vom gesamten Berufungssenat getroffenen Entscheidung vom 16.5.2008, RV/0065-F/08, wurde die in der Entscheidung vom 11.1.2008, RV/0200-F/06, geäußerte Rechtsansicht, wonach die Entsendung in Drittstaaten auf die Grenzgängereigenschaft über die Dauer der Entsendung hinaus negativ ausstrahlt, unter eingehender Auseinandersetzung mit Lehre und Rechtsprechung sowie diesbezüglichen EAS-Auskünften des Bundesministeriums für Finanzen nicht weiter aufrecht erhalten. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Verhältnis zur Schweiz die im Verhältnis zu Deutschland praktizierte Rechtsauffassung (vgl. Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 9 Anm. 63 und 64) nicht anwendbar sei, weil das DBA-Deutschland anders als das DBA-Schweiz (idF BGBI. Nr. 161/1995) ausdrücklich die Anwendbarkeit der allgemeinen Zuteilungsnorm für nichtselbständige Einkünfte ausschließe, wenn die Person Grenzgänger sei (arg.: *Absatz 1 gilt nicht, wenn ...*). Dies geltet sowohl für das alte DBA-Deutschland (BGBI. Nr. 221/1955) als auch für das neue (BGBI. III Nr. 182/2002). Da eben diese Wortfolge im DBA-Schweiz fehle, sei davon auszugehen, dass das anzuwendende Abkommen grundsätzlich die (bezogen auf das Kalenderjahr) parallele Anwendung der allgemeinen Zuteilungsnorm des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz nicht nur zulasse, sondern geradezu gebiete, wenn jemand (beispielsweise wegen einer Drittlandsentsendung bloß) zeitweise die Grenzgängerkriterien nicht erfülle. Aus demselben Grund sei auch die Judikatur des BFH (BFH 16.3.1994, I B 186/93 und BFH 26.10.1995, I B 205/94) nur beschränkt geeignet, die strittige Frage zu lösen, sei sie doch zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland/Schweiz idF vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls vom 21.12.1992, und damit zu einer Regelung ergangen, die den Begriff des Grenzgängers gar nicht definiert habe. Erst mit Inkrafttreten des Verhandlungsprotokolls vom 21.12.1992 sei der von Verwaltungspraxis und Judikatur entwickelte Grenzgängerbegriff im neu eingefügten Art. 15a DBA-Deutschland/Schweiz eingefügt worden.

Für eine Auslegung in diesem Sinne spreche auch der Zweck von Zuteilungsnormen, die das Besteuerungsrecht an Einkünften und nicht an Personen regelten und sohin einer Einkünfteaufteilung grundsätzlich nicht entgegenstünden. Auch seien Abkommensbestimmungen im Zweifel so auszulegen, dass es zu keiner doppelten Nichtbesteuerung komme und liege damit ein weiterer Grund vor, weshalb die in RV/0200-F/06 vertretene Auffassung, die schließlich im Berufungsfall zu einer Freistellung in Österreich bei gleichzeitiger begünstigter Behandlung in der Schweiz als Grenzgänger führen würde, im Verhältnis zur Schweiz nicht weiter aufrecht erhalten werde, wenngleich dem Senat bewusst sei, dass der steuerlichen Behandlung in der Schweiz keine entscheidende Bedeutung für die Behandlung im Inland zukomme.

Im Ergebnis schließe sich der Senat Züger (in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Seite 194) an, wonach die

Grenzgängereigenschaft hinsichtlich der (isoliert zu betrachtenden) Einkünfte aus der Tätigkeit, die als Grenzgänger ausgeübt werde, auch dann aufrecht bleibe, wenn der Dienstnehmer neben seinem Einsatz als Grenzgänger in einem Drittstaat tätig werde. Dies ergebe sich aus dem Zweck der Grenzgängerbestimmungen, da sich durch die Entsendung die Eingliederung in die Lebenswelt des Wohnsitzstaates nicht ändere, wohingegen der Bezug zum Tätigkeitsstaat (tendenziell sogar) gelockert werde. Mit anderen Worten änderten sich die für die Besteuerungshoheit maßgeblichen Sachverhaltselemente durch die Entsendung in einer Weise, die dagegen spreche, dass durch die Entsendung (im Verhältnis zur Schweiz) das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates geschmälert werde.

Solange die Entsendung kein solches Ausmaß annehme, dass daneben wegen Geringfügigkeit des Pendelns bzw. wegen deutlichem Überwiegen einer Tätigkeit außerhalb der Grenzzone nicht mehr von einer Grenzgängertätigkeit gesprochen werden könne, bestünden daher keine Bedenken dagegen, eine berufliche Tätigkeit grundsätzlich ohne Rücksicht auf die Dauer der jeweiligen Phase und die Häufigkeit des Phasenwechsels einerseits Art. 15 Abs. 1 und andererseits Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz (idF BGBl. Nr. 161/1995) zuzuordnen.

Dies umso mehr, als die langjährige von der Schweiz nicht konkret beeinspruchte Verwaltungspraxis (zB EAS 1940 vom 15.10.2000, SWI 12/2001, 512; BMF vom 6.5.1996, SWI 1996, 328; EAS 578 vom 9.2.1995; EAS 2758, SWI 11/2006, 501) und auch die konkrete steuerliche Behandlung des Berufungsführers seitens der Schweizer Steuerverwaltung als Grenzgänger weitere Indizien für die Richtigkeit dieser Auslegung seien. Besonders hervorgehoben würden in diesem Zusammenhang EAS 1940, SWI 2001, 512 ("*Die Schweiz verliert ihr Anrecht, einen 3%igen Steuerabzug vorzunehmen, da während der Drittlandsentsendung die Grenzgängereigenschaft verloren geht.*") , EAS 2135, SWI 11/2002, 538 ("*Im Verhältnis zur Schweiz kann es daher durchaus sein, dass jemand nur während eines Teiles des Jahres oder während mehrerer Jahresteile die Grenzgängereigenschaft besitzt.*") und EAS 880, SWI 1996, 328 ("*Wenn in einem derartigen Fall der schweizerische Arbeitgeber seinen österreichischen Dienstnehmer auf Dienstreisen in Drittstaaten entsendet, dann fallen jene Bezugsteile, die diesen Dienstreisen anteilig zuzuordnen sind, gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz in die österreichische Besteuerungskompetenz und sind in der Schweiz von der Besteuerung zu entlasten.*").

Soweit die Berufung in dem der Entscheidung vom 16.5.2008, RV/0065-F/08, zugrunde liegenden Fall ebenfalls auf die UFS-Entscheidung vom 28.3.2006, RV/0027-F/05, gestützt wurde, weist der Berufungssenat darauf hin, dass die zitierten Entscheidungsausführungen tatsächlich für den eingewendeten Standpunkt zu sprechen schienen, dies allerdings nur auf den ersten Blick. Denn es dürfe eine im Hinblick auf den Normzweck gewichtige und ent-

scheidende Sachverhaltsdivergenz nicht übersehen werden. Während es in der Entscheidung vom 28.3.2006 darum gegangen sei, die Auswirkungen einer gelegentlichen Zweitwohnsitznutzung im Tätigkeitsstaat auf die Grenzgängereigenschaft zu beurteilen, gehe es nun um die Frage, wie sich eine Drittlandentsendung auf den Grenzgängerstatus auswirke. Während durch das gelegentliche Nächtigen im Tätigkeitsstaat die Beziehungen zum Tätigkeitsstaat weiter intensiviert und jene zum Ansässigkeitsstaat gelockert würden, bewirke nämlich die Entsendung in einen Drittstaat, dass die Beziehungen zum Tätigkeitsstaat tendenziell gelockert würden, während sich an der Verwurzelung im Wohnsitzstaat nichts Wesentliches ändere. Alle Literaturhinweise, die die UFS-Entscheidung vom 28.3.2006 enthalte, würden sich dementsprechend ausdrücklich auf die Folgen einer Zweitwohnsitznahme im Tätigkeitsstaat beziehen, so auch das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.11.1962, 364/61.

Damit ist klargestellt, dass Auslandsentsendungen wie sie im Berufungsfall vorliegen, bei der Beurteilung der Grenzgängereigenschaft auszublenden sind und ist das Finanzamt daher im Hinblick darauf, dass der Berufungsführer bezogen auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit unbestritten arbeitstäglich zwischen seinem grenznahen Wohnort und seinem grenznahen Arbeitsort pendelt ist, zutreffend von einem österreichischen Besteuerungsanspruch hinsichtlich der darauf entfallenden Bezugsteile ausgegangen.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 30. Dezember 2009