



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D, vertreten durch H, vom 26. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 24. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.  
Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Insbesondere auf Grund des Berufungsvorbringens, der Berufungsvorentscheidung vom 29.6.2006, der Vorhaltscharakter zukommt, und der Steuererklärungen betreffend die Jahre 2002 - 2005 wird folgender Sachverhalt festgestellt: Der Berufungswerber (in der Folge Bw abgekürzt) ist seit 1.1.2002 bei der HB, beschäftigt. Von Beginn des Arbeitsverhältnisses an bis zum 2.8. des Streitjahres begab er sich üblicherweise an jedem Arbeitstag von seinem österreichischen grenznahen Wohnort zu seinem schweizerischen ebenfalls grenznahen Arbeitsort. In der Zeit vom 3.8. bis zum 9.12. des Streitjahres flog er 15 mal im Auftrag seines Arbeitgebers nach Manchester, England. Der dortige Arbeitseinsatz dauerte jeweils mehrere Tage. Insgesamt erbrachte er im Streitjahr an 66 Tagen, und zwar komprimiert in der Zeit vom 3.8. bis 9.12., seine Arbeitsleistung in Manchester. Auf Grund des Drittlandseinsatzes war es ihm an 66 Arbeitstagen nicht möglich, an seinen österreichischen Wohnort zurückzukehren. Ab dem 10.12. des Streitjahres pendelte der Bw wiederum arbeitstäglich zwischen seinem schweizerischen Arbeitsort und dem österreichischen Wohnort.

Der Bw wurde - von nicht mehr strittigen Punkten abgesehen – erklärungsgemäß veranlagt.  
Im Berufswege beantragte er, seine „*Einkünfte mögen zur Besteuerung mit 66/365*“

Österreich und mit 299/365 der Schweiz" zugewiesen werden. Die beantragte Steuerfreistellung in Österreich begründend, führte er aus, durch die Dauer des Englandaufenthaltes habe er den in Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz definierten Grenzgängerstatus für das ganze Jahr verloren. Aus diesem Grund habe allein die Schweiz als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hinsichtlich des entsprechenden Einkünfteanteiles.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, in der es seinen Standpunkt im einzig strittig verbliebenen Punkt wie folgt zusammenfasste: Einkünfte, die auf in Drittstaaten ausgeübte nichtselbständige Arbeit entfallen, würden nicht von Art. 15 DBA Schweiz erfasst. Auf solche Einkünfte sei Art. 21 DBA Schweiz anzuwenden. Soweit aber der Bw in der Schweiz gearbeitet habe, seien die Tatbestandsmerkmale für eine Einstufung als Grenzgänger gegeben. Deshalb stehe Österreich hinsichtlich der gesamten nichtselbständigen Einkünfte als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zu.

Gegen diesen Standpunkt wandte sich der Bw mit Vorlageantrag. In ihm vertrat er die *„Rechtsauffassung, dass die Grenzgängereigenschaft durch den Auslandseinsatz (66 Tage) für 2004 verloren gegangen“* sei *„und dass daher für die während des täglichen ‚Pendelns‘ bezogenen Bezugsteile – für Tätigkeiten in der Schweiz – nur die Schweiz das Besteuerungsrecht“* habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die maßgeblichen Zuteilungsregelungen des Art. 15 Abs. 1 und 4 DBA Schweiz in der für das Streitjahr (2004) geltenden Fassung lauten:

*(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger 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 unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist.*

Aus dem wiedergegebenen Abkommenswortlaut erhellt deutlich, dass Art. 15 DBA Schweiz (in Verbindung mit den dort erwähnten Artikeln 16, 18 und 19) die abschließende Zuteilungsnorm hinsichtlich nichtselbständiger Einkünfte (wie vom Bw bezogen) darstellt.

Die erstinstanzliche Berufung auf Art. 21 DBA Schweiz zur Geltendmachung eines Besteuerungsanspruchs ist daher unzulässig. Im Ergebnis erweist sich der Standpunkt des Finanzamtes betreffend die England-Einkünfte aber doch im Abkommen gedeckt. Denn nach der allgemeinen Regel des Artikel 15 Absatz 1 erster Satz(teil) DBA Schweiz, die im Verhältnis zur Schweiz auf diese Einkünfte Anwendung findet, hat grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich nichtselbständiger Einkünfte. Der Vorbehaltstatbestand, dass die Arbeit nicht in dem Ansässigkeitsstaat, sondern im anderen Staat ausgeübt wird (zu verstehen als allgemeine Ausnahme von der Grundsatzregel), liegt (im Verhältnis zur Schweiz) nicht vor, da die Arbeit nicht in der Schweiz, sondern in England ausgeübt wurde. Im Verhältnis zu Großbritannien weist Art. 15 Abs. 1 DBA Großbritannien ebenfalls Österreich das Besteuerungsrecht zu, wobei die Ausnahmeregelung in Abs. 2 (Montageregelung) auf Grund der Kurzfristigkeit der Entsendung nicht zur Anwendung gelangt. Kommt die in Art. 15 Abs 1 DBA Schweiz vorgesehene allgemeine Ausnahme von der Grundsatzregel nicht zur Anwendung, erübrigt sich eine Prüfung, ob insoweit eine jener speziellen Ausnahmen von der allgemeinen Ausnahme vorliegen, welche in den Absätzen 2 bis 4 statuiert sind.

Strittige Kernfrage ist, ob und inwieweit über den Zeitraum vom 3.8. bis 9.12.2004 hinaus, die Grenzgängereigenschaft auf Grund der in der Zeit vom 3.8. bis 9.12.2004 erfolgten Entsendung in einen Drittstaat verloren gegangen ist. In dieser Frage teilt die Berufsbehörde den erstinstanzlichen Standpunkt aus folgenden Gründen:

Zunächst ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass Urlaubs- und Krankenstandstage bei der anzustellenden Beurteilung außer Betracht bleiben. Dies ergibt sich aus dem Abkommenswortlaut, nach dem das Pendeln nur an Arbeitstagen ein Tatbestandmerkmal ist. Dementsprechend stellt auch der VwGH bei der Beurteilung dieser Frage auf die auf das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage ab (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0113). Für den Berufungsfall hat dies zur Folge, dass sich der Bw bei ganzjähriger Betrachtung zu 27,5 % (=66/240) und bei abschnittsweiser Betrachtung der Entsendungsphase zu 70% (=66/93) nicht vom Wohnort an den grenznahen Arbeitsort begeben hat.

Wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, ist geringfügiges Nichtpendeln der Grenzgängereigenschaft nicht abträglich. Dies ergibt sich bereits aus dem Abkommenswortlaut, wonach Grenzgänger im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz ist, wer sich „üblicherweise“ an jedem Arbeitstag von seinem Ansässigkeitsstaat an den grenznahen Arbeitsort begibt. [Lehre (SWI 1996, 431ff; Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art 9 Anm. 62 und 639) und Rechtsprechung (BFH 16.3.1994, I B 186/93) gelangen im Übrigen im Wege „sinnvoller Auslegung“ selbst dann zu dem gleichen

Ergebnis, wenn der Abkommenswortlaut für die Grenzgängereigenschaft die tägliche rückkehr an den Wohnort verlangt.] Diese Voraussetzung ist nach Überzeugung des Referenten in der Regel als erfüllt anzusehen, solange das Nichtpendeln im maßgeblichen Beobachtungs- und Beurteilungszeitraum von stark untergeordneter und damit vernachlässigbar geringer Bedeutung ist, weil eine Geringfügigkeitsgrenze von 20% nicht überschritten wird. Diese Beurteilung stützt sich auf die Lehre (SWI 1996, 435), welche davon ausgeht, dass eine Nichtrückkehr an höchstens 45 Arbeitstagen pro Jahr nicht schadet. Weiters hat der BFH ausgesprochen (26.10.1995, I B 205/94), dass ein Arbeitnehmer auch dann (noch) Grenzgänger sei, wenn er (bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen) an bis zu 45 Tagen nicht an seinen Wohnort zurückkehrt. Schließlich sind auch die Finanzverwaltungen Deutschlands und Österreichs in einer in Erlassform veröffentlichten Verständigungsvereinbarung zur Auffassung gelangt, dass eine 45-Tage- bzw 20-Prozent-Regelung (vgl. Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 9 Anm. 63 und 64) abkommenskonform ist. (Zur Vermeidung eines Missverständnisses wird klargestellt, dass Erlässe den UFS nicht binden, was umso mehr gilt, wenn sie zu einem konkret nicht angewendeten Abkommen erlassen wurden. Wohl aber kann der Erlassinhalt wie gegenständlich eine brauchbare Orientierungshilfe darstellen.) Heruntergebrochen entspricht die 20-Prozent-Regelung 1 Arbeitstag pro Arbeitswoche.

Damit ist der Streitfall aber noch nicht geklärt. Denn es bleibt die Frage offen, welches der maßgebliche Beurteilungszeitraum ist bzw ob im Berufungsfall der klar abgrenzbare, abschnittsbezogene Verlust der Grenzgängereigenschaft auf das gesamte Kalenderjahr ausstrahlt. Mit anderen Worten stellt sich die Frage, ob der zweifelsfrei eingetretene Verlust der Grenzgängereigenschaft in der Zeit vom 3.8. bis zum 9.12. des Streitjahres auch für den Rest des Jahres, in dem zweifelsfrei alle Tatbestandsmerkmale für einen Grenzgänger vorliegen, den Verlust des Grenzgängerstatus bewirkt. Aus den folgenden Gründen schließt sich die Berufungsbehörde in der strittig verbliebenen Frage dem im Ergebnis vertretenen erstinstanzlichen Standpunkt an: Zunächst wird dem Bw eingeräumt, dass in der Regel eine jahresbezogene Prüfung dieser Frage ausreicht und zu einer sachgerechten Lösung führt. Eine andere Beurteilung ist nach Überzeugung der Berufungsbehörde geboten, wenn sich die maßgeblichen Verhältnisse auf Grund eines Jobwechsels ändern. Denn nach der bereits zitierten Judikatur des VwGH (2001/15/0113) ist auf das konkrete Arbeitsverhältnis abzustellen. Treten nun aber in einem konkreten Arbeitsverhältnis Veränderungen der festgestellten Art ein, dass nämlich eine mehrjährige klare Grenzgängertätigkeit (mit arbeitstäglichem Pendeln) von einer klar abgrenzbaren Nichtgrenzgänger- bzw Drittstaatentsendungsphase (mit 70%igem Nichtpendeln) unterbrochen wird, dann ist es einzig sachgerecht, die beiden völlig unterschiedlichen Phasen eines Arbeitsverhältnisses als

verschiedene Arbeitsverhältnisse zu beurteilen. Für diese Sichtweise spricht im Übrigen auch, dass die Schweiz den Bw in der strittigen Zeit (nur) als Grenzgänger besteuert hat (erschließbar aus der Höhe der abgezogenen Quellensteuer).

Aus den dargelegten Gründen ergibt sich, dass die Berufung im Hauptpunkt als unbegründet abzuweisen war. Gesamthaft ergab sich eine teilweise Stattgabe, da die zugunsten des Bw mit Berufungsvorentscheidung erfolgten Änderungen, zweitinstanzlich bestätigt wurden.

Feldkirch, am 11. Jänner 2008