



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Allgäuer & Sturm Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6800 Feldkirch, Schloßgraben 10, vom 3. November 2006 und vom 29. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 20. September 2006 und vom 2. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 nach der am 14. Februar 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2004 festgesetzt mit:	49.721,41 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	129.796,90 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.635,85 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	132.432,75 €
Sonderausgaben	-75,00 €
Einkommen	132.357,75 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	57.584,18 €
Steuer sonstige Bezüge	1.310,10 €
Einkommensteuer	58.894,28 €
Ausländische Steuer	-4.676,48 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.496,39 €
Festgesetzte Einkommensteuer	49.721,41 €

2. Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich wohnhafte Berufungswerber war in den Jahren 2004 und 2005 bei der X. mit Sitz in St. Margarethen in der Schweiz unselbständig beschäftigt.

Da er für das Jahr 2004 keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, ermittelte das Finanzamt seine Einkünfte zunächst gemäß § 184 BAO im Schätzungswege auf Basis der Einkünfte des Jahres 2003 mit 166.149,76 € und setzte die Einkommensteuer 2004 mit Bescheid vom 20. September 2006 mit 65.351 € fest.

Der Berufungswerber erhob gegen diesen Bescheid rechtzeitig Berufung und beantragte, die Einkommensteuer nunmehr aufgrund der gleichzeitig vorgelegten Steuererklärung für das Jahr 2004 festzusetzen. In dieser Steuererklärung wurden die Einkünfte aus der Tätigkeit für die X. mit 123.559,19 € angesetzt, gleichzeitig wurde für diese Einkünfte die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 beantragt.

Mit Vorhalt vom 15. November 2006 forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf bekanntzugeben, für welche Zeiträume und in welchem Ausmaß die Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begehrt werde und die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit mittels einer lückenlosen tabellarischen Aufstellung auf Basis der täglichen Arbeitsrapporte unter Angabe von Datum, Bezeichnung des Kunden, des Landes, des Arbeitsortes, der ausgeübten Tätigkeit und des Projektes nachzuweisen. Ferner verlangte es eine Berechnung der auf die jeweilige Begünstigung entfallenden Lohnbestandteile und die Vorlage der monatlichen Lohnzettel des Jahres 2004.

Dieser Vorhalt wurde von der Steuervertretung des Berufungswerbers am 29. Jänner 2007 wie folgt beantwortet: Die X. errichte in verschiedenen Ländern Einkaufszentren. Der Berufungswerber sei als technischer Projektleiter für die Errichtung von Einkaufszentren in Italien, Slowenien, Ungarn, Tschechien und Kroatien zuständig. Sein Tätigkeitsgebiet umfasse insbesondere die Aufbereitung geeigneter Standorte, die Beschaffung der notwendigen behördlichen Genehmigungen sowie die Betreuung und Überwachung der Errichtung der einzelnen Gebäude und die Vermietung der einzelnen Shop-Flächen in den Einkaufszentren. Zudem sei er mit der Projektierung, Planung und dem laufenden Baucontrolling der einzelnen Projekte befasst. Mit der tatsächlichen Bauausführung würden in der Regel lokale Baufirmen beauftragt. Den beigelegten Tabellen über die Reisebewegungen im Jahr 2004 sei zu entnehmen, dass der Berufungswerber die überwiegende Arbeitszeit mit den vorgenannten Tätigkeiten verbracht habe. Fallweise habe er sich am Dienort in der Schweiz oder in Österreich aufgehalten, diese Aufenthalte hätten aber ausschließlich den Interessen der ausländischen Bauvorhaben gedient und seien daher nicht begünstigungsschädlich. Eine

Aufteilung der Einkünfte in begünstigte und nichtbegünstigte Einkunftsteile erübrige sich daher.

Die angesprochene Tabelle hatte folgendes Aussehen (Beispiel: Jänner 2004):

Datum	Land	Ort	Projekt	Tätigkeit
01.01.2004				
02.01.2004	Slowenien	Ljubljana	A.	Vergabeverhandlung
16.01.2004				
16.01.2004				
05.01.2004	Slowenien	Ljubljana	A.	Baubesprechung
06.01.2004	Slowenien	Ljubljana	A.	Projektbesprechung
07.01.2004	Slowenien	Ljubljana	B.	Projektbesprechung
08.01.2004	Schweiz	St. Margarethen	Projekte Slowenien	Projektsitzungen
09.01.2004	Schweiz	St. Margarethen	C.	Projektsitzungen
10.01.2004				
11.01.2004				
12.01.2004	Schweiz	Zürich	D.	Shoppartnerverhandlungen
13.01.2004	Slowenien	Ljubljana	D.	Shoppartnerverhandlungen
14.01.2004	Slowenien	Ljubljana	Projekte Ljubljana	Projektsitzungen
15.01.2004	Tschechien	Prag	E.	Shoppartnerverhandlungen
16.01.2004	Tschechien	Prag	E.	Behördenbesprechungen
17.01.2004				
18.01.2004				
19.01.2004	Österreich	Salzburg	Projekte Slowenien	Projektsitzungen
20.01.2004	Ungarn	Budapest	C.	Baubesprechung
21.01.2004	Slowenien	Ljubljana	D.	Projektsitzungen
22.01.2004	Slowenien	Celje	B.	Projektsitzungen
23.01.2004	Holland	Amsterdam	C.	Vertragsverhandlungen
16.01.2004				
16.01.2004				
26.01.2004	Österreich	Wien	B.	EKZ-Sitzungen
27.01.2004	Österreich	Wien	B.	EKZ-Sitzungen
28.01.2004	Slowenien	Ljubljana	A.	Baubesprechungen
29.01.2004	Slowenien	Celje	B.	Behördenbesprechungen
30.01.2004	Schweiz	Zürich	B.	Shoppartnerverhandlungen
31.01.2004				

Die schlagwortartig bezeichneten Tätigkeiten Projektbesprechung, Projektsitzungen, EKZ-Sitzung, Shoppartnerverhandlung, Baubesprechungen und Behördenbesprechungen finden sich in jedem Monat wieder. Vereinzelt werden noch Tätigkeiten wie Kaufverhandlungen, Vergabeverhandlungen oder Internationale EKZ-Tagung angeführt.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Mai 2008 insofern teilweise statt, als es die Einkommensteuer 2004 auf Grundlage der eingebrachten Steuererklärung 2004 festsetzte. Das Berufungsbegehren auf Anwendung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 wies es aber mit der Begründung ab, der Berufungswerber

habe die mit dem Vorhalt vom 15. November 2006 angeforderten und später telefonisch urgierten Unterlagen nicht vorgelegt.

Auch in der elektronisch eingebrachten Steuererklärung für das Jahr 2005 machte der Berufungswerber die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für die Einkünfte aus der Tätigkeit für die X. (125.365,28 €) geltend. Das Finanzamt gab diesem Begehren nicht statt und setzte die Einkommensteuer 2005 mit Bescheid vom 2. Mai 2008 auch für die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte fest. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vor.

Nach weiteren Vorhalten vom 23. Februar 2011 (durch das Finanzamt im Rahmen eines Ermittlungsauftrages durch den UFS) und vom 4. November 2011 (durch den Unabhängigen Finanzsenat), mit denen eine lückenlose tabellarische Aufstellung der Tätigkeit auf Basis der täglichen Arbeitsrapporte sowie die Vorlage von entsprechenden Beweisunterlagen wie Spesenabrechnungen, Bestätigung der Auslandstätigkeit und ausführliche Tätigkeitsbeschreibung durch den Arbeitgeber, Aufzeichnungen aus der Lohnbuchhaltung, Rechnungen, Verträge zwischen Arbeitgeber und dem jeweiligen Auftraggeber etc. zum Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit angefordert worden waren, legte die Steuervertretung des Berufungswerbers am 27. Jänner 2012 folgende Tätigkeitsbeschreibung vor:

Der Berufungswerber habe während der Streitjahre am Sitz der X. in St. Margarethen über kein eigenes Büro, sondern lediglich über einen einzelnen Schreibtisch in einem Großraumbüro verfügt. Dieser Schreibtisch habe funktional im Wesentlichen zur Aufbewahrung von Unterlagen und als "Homebase" für ein Leben aus dem Aktenkoffer gedient. Tatsächlich sei der Schreibtisch nie regelmäßig, sondern in der Regel lediglich auf dem Weg zum oder vom Flughafen bzw. anlässlich der gelegentlichen Besprechungen am Sitz der X. genutzt worden. So habe es durchaus vorkommen können, dass der Schreibtisch über viele Monate zu üblichen Bürozeiten nicht benutzt worden sei. Die Aufgabe und Verantwortung des Berufungswerbers habe in den Streitjahren in der Entwicklung, Errichtung und Vermarktung diverser Einkaufszentren in Italien, Slowenien, Kroatien, Ungarn und Tschechien bestanden. Der Berufungswerber sei hinsichtlich der von ihm zu bearbeitenden Projekte der verantwortliche Manager gewesen und habe direkt an den Präsidenten des Verwaltungsrates der X. berichtet. Die X. sei in allen vom Berufungswerber verantworteten Projekten Bauherrin der jeweiligen Projekte. Bei diesen Projekten habe es sich entweder um Einkaufszentren sowie um Lager- bzw. Logistikzentren gehandelt. Die X. sei hinsichtlich der Immobilien, auf welchen die Einkaufszentren bzw. Logistikzentren errichtet worden sind, Grundeigentümerin bzw. Baurechtseigentümerin oder zumindest Rechtsbesitzerin. Somit habe

die X. jeweils auf eigenem Grund oder auf Grundstücken, hinsichtlich welcher die bezug habenden Rechte bestünden, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung (Bauherrin) Gebäulichkeiten errichtet. Diese Gebäulichkeiten würden von der X. in weiterer Folge an eine Vielzahl von Mietern (Shop-Partner in Einkaufszentren) bzw. an lokale Sparorganisationen (Logistikzentren) vermietet. Die von der X. wahrgenommenen Funktionen bzw. entfalteten Tätigkeiten könnten wie folgt funktional strukturiert werden:

- Identifikation geeigneter Standorte
- Prüfung der Verfügbarkeit von Grund und Boden
- grundlegende Machbarkeitsstudien (wirtschaftlich, rechtlich, technisch)
- Prüfung raumordnungs- und widmungsrechtlicher Gegebenheiten und Rahmenbedingungen für behördliche Bewilligungen
- Entwicklung der Immobilie (Erwerb von Grundstücken, Erwerb von Baurechten, Erwerb von Nutzungsrechten, Erschließung, Infrastrukturanbindung, Erwirken der erforderlichen Widmungen usw.)
- Ausarbeitung von diversen Konzeptplanungen (Gebäudekonzept, Verkehrskonzept, Erschließungskonzepte, Infrastrukturkonzepte, Umweltverträglichkeit, Logistikplanung, Vermarktungskonzepte usw.)
- Bewirken der erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Baubewilligung, gewerbebehördliche Bewilligungen, usw.)
- Detailplanung
- Bauausführung
- Vermarktung (Vermietung)
- Standortmanagement
- Mietverwaltung und Nachvermietung

Aus dieser Funktionsanalyse der X. ergebe sich, dass diese ihrerseits in keiner Phase des Projektes Auftragnehmerin, sondern vielmehr ausschließliche Auftraggeberin für eine große Zahl von Dienstleistern (Planer und Sonderfachleute aller Art, bauausführende Unternehmen aller Art, Berater aller Art, usw.) sei. Die Aufgabe des Berufungswerbers habe während der Streitjahre darin bestanden, hinsichtlich der ihm anvertrauten Projekte sämtliche Funktionen vom Projektstart bis zum Betrieb zu managen. Die Tätigkeiten des Berufungswerbers könnten überblicksmäßig strukturiert werden wie folgt:

- Besprechungen und Verhandlungen mit Grundeigentümern
- Besprechungen und Verhandlungen mit lokalen und regionalen Behörden
- Analyse von lokalen und regionalen Marktgegebenheiten
- Beauftragung und Überwachung diverser Studien und Berechnungen zur Abklärung von Sinnhaftigkeiten und Machbarkeiten betreffend konkrete Standorte

- Führung von Mitarbeitern der X., die mit den Projekten beschäftigt sind
- Beauftragung, Betreuung und Überwachung von Sonderfachleuten aller Art
- Besprechungen und Verhandlungen mit Interessenten für Standortflächen
- Besprechungen und Verhandlungen mit Dienstleistern aller Art
- Ausarbeitung von Terminplänen und Überwachung von Termineinhaltungen
- Oberaufsicht bei Bauführung (jeweils zusätzlich zur örtlichen Bauaufsicht)
- Organisation der Eröffnung der jeweiligen Anlage
- Organisation von PR- und Marketingmaßnahmen für den jeweiligen Standort
- Nachbetreuung von Mietern und allfällige Nachvermietungen.

Die vorbeschriebenen Tätigkeiten seien zum allergrößten Teil jeweils vor Ort entfaltet worden. Ab entsprechendem Baufortschritt seien dafür in den jeweiligen Projekten jeweils Büroräumlichkeiten zur Verfügung gestanden. Lediglich fallweise seien Projektbesprechungen entweder bei der X. in St. Margarethen oder bei der S. in Salzburg abgehalten worden. Abgesehen von diesen Besprechungen seien weder in der Schweiz noch in Österreich weitere Aktivitäten entfaltet worden. Auch am Wohnsitz des Berufungswerbers seien keine weiteren bezug habenden Arbeiten verrichtet worden. Die konkrete Tätigkeit des Berufungswerbers habe eine zeitlich extrem ausgedehnte Reisetätigkeit mit sich gebracht. Der Berufungswerber habe in den Streitjahren jährlich ca. 300-400 Flüge absolviert und dabei bis zu 300.000 Meilen pro Jahr im Flugzeug zurückgelegt. Dementsprechend sei er auch von mehreren Fluggesellschaften in der jeweils höchsten Stufe der Vielfliegerprogramme geführt worden. Die konkreten Aufenthaltsorte sowie die dort jeweils verrichteten Arbeiten seien aus den beiliegenden tabellarischen Aufstellungen betreffend die Streitjahre ersichtlich. Dazu sei festzuhalten, dass die verzeichneten Aufenthalte in Österreich bzw. in der Schweiz ausschließlich in Zusammenhang mit laufenden Projekten gestanden seien und keinesfalls länger als drei Tage gedauert hätten. Der Berufungswerber habe für die X., abgesehen von der Entwicklung der gegenständlichen Projekte, keine Tätigkeiten entfaltet, insbesondere auch keine allgemeinen Verwaltungsarbeiten verrichtet. Ergänzend werde mitgeteilt, dass in den Streitjahren keine Krankenstände angefallen seien. Zudem werde darauf verwiesen, dass der Urlaubskonsum weit unter den gesetzlichen Ansprüchen geblieben sei. Zu den im Ergänzungsersuchen des Finanzamtes Feldkirch vom 23.02.2011 aufgeworfenen Fragen werde ergänzend Stellung genommen wie folgt: Eine lückenlose tabellarische Aufstellungen für jeden Kalendertag des Jahres liege vor (vgl. Beilagen). Arbeitsrapporte habe der Berufungswerber nicht geführt und seien solche seitens des Dienstgebers naturgemäß auch nicht verlangt worden. Die vom Berufungswerber ausgeführten Tätigkeiten seien nicht standardisiert und sei es letztlich dem Dienstgeber lediglich darum gegangen, das jeweilige Projekt vorwärts zu bringen. Aus den Gegebenheiten des konkreten Falles ergebe sich, dass

die X. - abgesehen von den schließlichen Mietern - keine Kunden gehabt, sondern vielmehr als Bauherrin Anlagen selbst errichtet habe. Der Berufungswerber habe Managementaufgaben wahrgenommen. Dementsprechend habe er sich nicht mit z.B. Neumontagen, Erprobung, Schulung, Service, Reparatur, usw. beschäftigt, sondern die Errichtung und den Betrieb der Anlage selbst gemanagt. Die jeweils bearbeiteten Projekte seien aus der tabellarischen Aufstellung ersichtlich. Die Zuordnung der Besteuerungsrechte richte sich im Verhältnis der Republik Österreich zu allen involvierten Staaten nach den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Im Verhältnis zur Schweiz richte sich die Zuordnung der Besteuerungsrechte nach Art. 15 DBA Schweiz, wobei für die Streitjahre auch der Art. 15 Z 4 DBA Schweiz in Geltung gestanden sei. Hier werde die Ansicht vertreten, dass Art. 15 Z 4 DBA Schweiz auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar sei, weil die abkommensrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt seien. Nur für den Fall, dass nicht ohnehin die Begünstigungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anwendbar sei, werde der Bestand des Besteuerungsrechtes der Schweiz hinsichtlich jener Einkommensbestandteile geltend gemacht, die auf die in der Schweiz stattgefundenen Besprechungen entfielen und vorsorglich darauf verwiesen, dass das DBA Schweiz keine subject-to-tax-Klausel kenne. Eine Aufteilung der Einkünfte in nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG begünstigte und nichtbegünstigte Teile könne entfallen, weil keine Einkünfte erzielt worden seien, die nicht mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang gestanden hätten. Wie bereits in der Sachverhaltserzählung dargelegt, habe die X. bei den gegenständlichen Projekten keine Auftraggeber, sondern errichte Anlagen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung als Bauherrin. Somit lägen auch keine "vorbereitenden" Tätigkeiten im Sinne der RZ 59 LStR vor, die gegebenenfalls aus den begünstigten Tätigkeiten ausgeschieden werden müssten.

In Ergänzung zu diesem Schreiben wurde am 3. Februar 2012 eine tabellarische Übersicht über die Tätigkeit des Berufungswerbers im Jahr 2005 vorgelegt, die wie schon die Tätigkeitsliste 2004 für jeden Tag des Jahres das Land (zB Slowenien, Ungarn, Tschechien etc.), den Ort (zB Ljubljana, Budapest, Prag) und die Art der Tätigkeit (zB Vergabeverhandlung, Baubesprechung, Behördenbesprechungen, Shoppartnerverhandlungen etc.) sowie das bearbeitete Projekt (zB. A., C., E.) enthielten. Ferner wurde eine Beschreibung einzelner Projekte durch den Berufungswerber vorgelegt, und zwar wie folgt:

PROJEKT:
H.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- Verhandlung mit den Nachbargrundstückseigentümern über den Ankauf diverser Parzellen, um eine Vergrößerung des bestehenden Objektes zu realisieren

- Abklärung mit den Behördenvertretern hinsichtlich der übergeordneten Verkehrserschließung und der Widmung für die Erweiterung

- Erarbeitung eines Masterplanes für die diversen Verhandlungen mit den Behörden und Fachabteilungen

- Verhandlungen mit bestehenden Mietern und neuen Mietinteressenten für eine Erweiterungsvariante

PROJEKT:

F.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- Kaufvertragsverhandlungen für diverse Grundstücke zur Realisierung des neuen Shoppingcenters

- Verhandlungen mit den diversen Behörden und Ämtern für die Bekanntgabe der diversen Vorschriften, Auflagen und Projekteckpunkte

- Klärung der Widmungsvorgaben mit der Stadtregierung in Ljubljana - Erarbeitung der Masterplanungen für das Objekt unter Einbeziehung der Infrastrukturlieferanten, wie: Wasser, Kanal, Gas usw.

- Vorbereitung des übergeordneten Straßenkonzeptes gemeinsam mit den Fachplanern in Ljubljana

- Verhandlungen mit den Nachbargrundstückseigentümern

PROJEKT:

G.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- Sanierung der bestehenden Anlieferungsrampen

- Umbau und Errichtung neuer Shopflächen inklusive Erlangung der erforderlichen behördlichen Genehmigungen

- Mietvertragsverhandlungen und Abschluss derselben mit den neuen sowie den bestehenden Shoppartnern

- Durchführung der diversen Vergaben an die ausführenden Firmen sowie der Fachleute vor Ort in Ljubljana, laufende Kontrolle der Ausführungsarbeiten

- Behördliche Abnahmen mit Vorbereitung der erforderlichen Unterlagen

- Erarbeitung der Planungen für die Errichtung der Baustufe II für das Shoppingcenter

- Bearbeitung der behördlichen Vorgaben und Auflagen – Widmungen usw. für die Planungsumsetzung der Baustufe II

- Verhandlungen mit den möglichen neuen Shoppartnern für die Baustufe II

PROJEKT:

B.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

a) Adaptierung und Erweiterung des bestehenden Objektes:

- Erarbeitung der Einreichplanunterlagen für die Durchführung der Umbau- und Erweiterungsarbeiten in 5 Baustappen bei laufendem Betrieb

- Mietvertragsverhandlungen und Abschluss derselben mit den neuen sowie den bestehenden Shoppartnern

- Erlangung der diversen Baugenehmigungen

- Planungen und Verhandlungen für die Tankstellenverlegung der Firma Petrol, Erlangung der behördlichen Genehmigungen und Errichtung derselben

- Planungen und Errichtung der öffentlichen Straßennetze, inklusive Kreisverkehr
- Planung und Errichtung der "neuen" Infrastrukturleitungen wie: Kanal, Wasser, Telefon, Gas usw.
- Durchführung des Ausschreibungsverfahrens und Vergabe der Arbeiten für die einzelnen Gewerke für die Realisierung des Bauwerks
- Errichtung des "neuen" Objektes bei laufendem Betrieb, Durchführung der diversen Vergaben an die ausführenden Firmen, sowie der Fachleute vor Ort in Ljubljana, laufende Kontrolle der Ausführungsarbeiten,
- Errichtung des "neuen" Parkhauses - Verhandlung und Vergabe aller dafür notwendigen Arbeiten an diverse Ausführungsfirmen, sowie Fachleuten vor Ort in Ljubljana, laufende Kontrolle der Ausführungsarbeiten, Durchführung der Abnahmen und Abrechnungen, Größe des Parkhauses: ca. 1.650 PKW – Abstellplätze

PROJEKT:

E.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- Verhandlung Grundstücksankäufe für die Realisierung einer direkten Zufahrtsstraße zum Einkaufszentrum von der Radiale (Stadtautobahn)
- Erarbeitung der Einreichplanunterlagen für die diversen Behörden für die Realisierung der Zufahrtsstraße und Durchführung der Verhandlungen mit den diversen Behördenvertretern und Ämtern
- Verhandlungen mit "AGIP" für die Durchfahrtsmöglichkeit bei der bestehenden Tankstelle
- Ankauf der Grundstücke für die Realisierung der Zufahrtsstraße
- Projekterarbeitung und Verhandlungen für die Errichtung eines Möbelfachmarktcenters auf den im Eigentum befindlichen Grundstücksflächen beim bestehenden Shoppingcenter
- Verhandlungen mit neuen Shoppartnern vor Ort in Prag
- Geschäftsführersitzungen in Prag

PROJEKT:

I.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- Verhandlung über Grundstücksankäufe für die Realisierung einer direkten Zufahrtsstraße zum Einkaufszentrum
- Verhandlung mit internationalen Shoppartnern z. B.: MEDIA, SATURN usw. für die Anmietung von Shopflächen vor Ort in Padua
- Planungen für Änderungen in der internen Logistik für die Schaffung neuer Shopflächen

PROJEKT:

C.

Im Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- Kaufvertragsverhandlungen für den Ankauf von Nachbargrundstücke für die Erweiterung des Shoppingcenters
- Mietvertragsverhandlungen mit neuen Shoppartnern für zusätzliche Mietflächen durch die Erweiterung
- Behördenverhandlungen hinsichtlich der Widmungen, Änderung derselben und Ermittlung der Auflagen insbesondere betreffend der Brandschutzauflagen
- Planungen der öffentlichen Straßennetzanbindungen
- Planung der "zusätzlichen" Infrastrukturleitungen, wie: Kanal, Wasser, Telefon, Gas usw.

PROJEKT:

J.

Zeitraumen: 2005 - 2008

War das 1. Shopping - Center am Balkan mit dem Namen BTC – Shopping-Center.

Den Namen CITYP ARK - LJUBLJANA hat das Objekt seit der 1. Erweiterung mit der Eröffnung am 21.02.2002.

Im Jahre 2005 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:

- *Planung der Baustufe IV - Aufstockung der in der Baustufe III geschaffenen Ladezone*
- *Verhandlung mit möglichen Mietinteressenten für die Baustufe IV*
- *Verhandlung mit den Behördenvertretern für die Realisierung der Baustufe IV*
- *Planung für die Erweiterung des bestehenden Parkhauses um 2 weitere Geschosse*
- *Verhandlung mit den Behördenvertretern, insbesondere Erarbeitung der übergeordneten Verkehrsstudie bis zum Anschluss an die bestehende Stadtautobahn, sowie Präsentation im Stadtrat*
- *Einreichung der Planunterlagen und der technischen Beschreibungen für die Realisierung der Baustufe IV + Erweiterung des Parkhauses zur Erlangung der Lokationsgenehmigungen (2 verschiedene Verfahren)*

Im Jahre 2006 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Projekt:

- *Durchführung der Verhandlungen mit der Behörde und den Fachbehörden, sowie den Infrastrukturlieferanten zur Erlangung der Lokationsgenehmigung für die Baustufe IV und Erweiterung Parkhaus*
- *Erlangung der Lokationsgenehmigung für die Baustufe IV und Erweiterung Parkhaus*
- *Erarbeitung der Einreichunterlagen zur Erlangung der Baugenehmigung für die Realisierung der Baustufe IV und Erweiterung des Parkhauses*
- *Erlangung der Baugenehmigung für die Erweiterung des Parkhauses*
- *Errichtung des Parkhauses - Verhandlung und Vergabe aller dafür notwendigen Arbeiten an diverse Ausführungsfinnen, sowie Fachleuten vor Ort in Ljubljana, laufende Kontrolle der Ausführungsarbeiten, Durchführung der Abnahmen und Abrechnungen*
- *Erlangung der Baugenehmigung für die Baustufe IV*
- *Fertigstellung und Inbetriebnahme Erweiterung Parkhaus um 1 Geschoss ca. 400 PKW - Abstellplätze*

Im Jahre 2007 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Projekt:

- *Realisierung der Baustufe IV - Verhandlung und Vergabe aller dafür notwendigen Arbeiten an diverse Ausführungsfinnen, sowie Fachleuten vor Ort in Ljubljana, laufende Kontrolle der Ausführungsarbeiten, Durchführung der Abnahmen und Abrechnungen*
- *Durchführung der Vermietungsverhandlung mit den diversen Shoppartnern und Abschluss derselben*
- *Umsetzung diverser Shopausbauarbeiten auf Basis einer vereinbarten Bau- und Ausstattungsbeschreibung*
- *Eröffnung Baustufe IV*

Im Jahre 2008 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Projekt:

- *Durchführung aller Shopabnahmen durch die Behörden der Baustufe IV*
- *Planungsbeginn der Baustufe V*
- *Abklärung mit den Behörden bezüglich der Realisierung der Baustufe V*

- *Verhandlung mit neuen Shoppartnern für die Umsetzung der Baustufe V-Anmietung der Shopflächen*
- *Adaptierung des Objektes in diversen Bereichen auf Grund der Konkurrenz zwischen Shoppingcenter*
- *Einreichung und Erlangung der Lokationsgenehmigung für die Baustufe V*
- *Einreichung zur Erlangung der Baugenehmigung für die Baustufe V Jahre 2004 gab es folgende Bearbeitungen für dieses Objekt:*
- *Kaufvertragsverhandlungen für diverse Grundstücke zur Realisierung des neuen Shoppingcenters*
- *Verhandlungen mit den diversen Behörden und Ämtern für die Bekanntgabe der diversen Vorschriften, Auflagen und Projekteckpunkte*
- *Klärung der Widmungsvorgaben mit der Stadtregierung in Ljubljana - Erarbeitung der Masterplanungen für das Objekt unter Einbeziehung der Infrastrukturlieferanten, wie: Wasser, Kanal, Gas usw.*
- *Vorbereitung des übergeordneten Straßenkonzeptes gemeinsam mit den Fachplanern in Ljubljana*
- *Verhandlungen mit den Nachbargrundstückseigentümern*

Am 14. Februar 2012 fand eine mündliche Berufungsverhandlung statt. Zu den vorgelegten Tabellen über die laufenden Tätigkeiten der Jahre 2004 und 2005 befragt gab der Berufungswerber an, diese anhand der Terminkalender 2004 und 2005 (quo-vadis-Kalender) nachträglich erstellt zu haben. Diese Kalender habe er nicht dabei, könne sie aber auf Wunsch vorlegen. In diese Kalender habe er stichwortartig die Termine und Tätigkeiten eingetragen. Unterlagen, die diese Eintragungen beweisen könnten, habe er nicht. Spesenabrechnungen oder -belege könne er auch nicht vorlegen. Die Flüge und Hotels habe er selbst gebucht und seien von der X. bezahlt worden. Zu seiner Tätigkeit gab zusammengefasst er an, mit der Errichtung und Erweiterung von Einkaufszentren in Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien und Italien gewesen zu sein. Dabei habe er nahezu alles, von der Auffindung geeigneter Standorte angefangen über die Verhandlungen mit den Grundstückseigentümern und den Behörden, die Erstellung einer Rentabilitätsrechnung und einer Machbarkeitsstudie, die Verhandlungen mit möglichen Shoppartnern, der Ausarbeitung von Terminplänen, der Erteilung von Bauaufträgen und der Bauoberaufsicht bis zur Organisation der Eröffnung der jeweiligen Anlage, der Entwicklung von PR- und Marketingmaßnahmen für die Shoppingcenter, der Anstellung des leitenden Personals und der Überwachung des laufenden Betriebes übernommen. Er habe mit ca. 850 Shoppartnern Gespräche geführt. Schon während der Planung des jeweiligen Einkaufszentrums habe er Verhandlungen mit möglichen Shoppartnern aufgenommen. Dabei habe er nicht nur namens der X. die Mietverträge abgeschlossen, sondern auch die laufende Betreuung der Mieter übernommen und auch Auswechslungen bzw. Kündigungen von Mietern veranlasst oder (Miet)Zahlungspläne erstellt. Auch die Flächennutzung, dh. die Anordnung der Shops und der allgemeinen Flächen, habe er laufend optimieren müssen. Die laufende Verwaltung der jeweiligen Einkaufszentren werde von ca. 10 bis 15 Personen übernommen, die er ausgesucht und angestellt habe. Er habe

somit auch die X. als Dienstgeber repräsentiert. Schließlich habe er auch PR- und Marketingmaßnahmen organisiert. So seien zur Eröffnungen von Einkaufszentren regelmäßig Pressekonferenzen durchgeführt und prominente Persönlichkeiten für die Werbung engagiert worden. Auch Werbeschaltungen in den Medien, Modeschauen und sogar eigene Zeitungen mit Auflagen bis zu 100.000 Stück seien für die Werbung eingesetzt worden. In einem Einkaufszentrum gebe es einen Eislaufplatz, um den Besuch für Familien attraktiver zu machen. Solche Maßnahmen seien notwendig, weil die Konkurrenz unter Einkaufszentren inzwischen sehr groß sei und auch die Shoppartner der X. in den verschiedenen Einkaufszentren sehr oft dieselben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist zunächst strittig, ob die Einkünfte des Berufungswerbers aus seiner Tätigkeit für die X. als begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne der § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu werten und daher steuerfrei zu belassen waren oder nicht.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Arbeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Inländische Betriebe sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

Die gesetzliche Voraussetzung eines inländischen Betriebes ist im Berufungsfalle nicht gegeben.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat aber die Rechtsauffassung vertreten, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art 39 EGV verstoßende Diskriminierung darstelle. Die Steuerfreiheit für Auslandsmontagetätigkeiten stehe daher auch (unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmern zu, die bei ausländischen Arbeitnehmern beschäftigt seien. Mit dem Freizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999 sei die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gelte, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Die Einschränkung der Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle daher auch gegenüber Arbeitnehmern, die bei einem Schweizer Betrieb beschäftigt seien, eine Ungleichbehandlung dar, die gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoße (vgl. UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06).

Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof erkannt. Darüber hinaus hat er aber auch eine Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesehen. Mit Beschluss von 22. März 2010, A 2010/0012, stellte er daher den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall zur Anwendung gelangenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 als verfassungswidrig aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hegte Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung, insbesondere im Licht deren Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermögen. In Entsprechung des vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Gesetzesprüfungsantrages hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30. September 2010, G 30/10-6 u.a. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf und entschied, dass die Aufhebung mit 31. Dezember 2010 in Kraft trete.

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Berufungsfall zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Berufungswerber in den Streitjahren bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht.

Die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 setzt allerdings voraus, dass eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliegt, die jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland.

Als Anlagen gelten Industrieanlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke. Unter den Begriff Bauwerke fallen sowohl der Hochbau (Errichtung von Gebäuden etc.) als auch der Tiefbau (Straßenbau, Kanalisation). Ob die Anlagen beweglich oder unbeweglich sind, ist unerheblich. Unmaßgeblich ist auch, ob das Unternehmen Bauherr, General- oder Subunternehmer oder in anderer Form an der Anlagenerrichtung beteiligt ist (vgl. *Walch*, SWI 2008, 449 und *Jakom/Laudacher*, 2010, § 3 Rz 35).

Bauausführung ist die Errichtung oder Erweiterung von Hoch- und Tiefbauten. Begünstigte Montagen liegen vor bei der Aufstellung von ortsfesten Anlagen und bei der Aufstellung nicht ortsfester Anlagen und Arbeitsgeräten, die wegen ihres Umfanges an Ort und Stelle montiert werden müssen (zB Tunnelbohrgeräte, Straßenbaumaschinen, Kräne; vgl. *Jakom/Laudacher*, 2010, § 3 Rz 35).

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist, dass die begünstigte Tätigkeit zumindest ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Die Monatsfrist ist nach Maßgabe des § 108 BAO zu ermitteln. Führt eine Person im Ausland sowohl eine begünstigte als auch eine nicht begünstigte Tätigkeiten aus, so muss die begünstigte Tätigkeit ohne Unterbrechung über einen Monat hinweg ausgeübt werden. Wird vor Erreichen der Monatsfrist neben der begünstigten Tätigkeit auch eine nichtbegünstigte Tätigkeit ausgeübt, so wird die begünstigte Tätigkeit dadurch unterbrochen und beginnt die Monatsfrist von neuem zu laufen (vgl. *Walch*, SWI 2008, S 454 und 457).

Grundsätzlich gilt zwar auch bei der Überprüfung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer Steuerbefreiung der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 Abs. 1 BAO. Diese amtswegige Ermittlungspflicht kann den Steuerpflichtigen aber nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht befreien. Bei Auslandssachverhalten, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, trifft den Steuerpflichtigen, der eine Steuerbefreiung wie die des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Anspruch nehmen will, neben der in § 138 BAO normierten Nachweispflicht eine erhöhte Mitwirkungspflicht. In einem derartigen Fall tritt die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde in den Vordergrund. Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeiten von Rechtshilfeersuchen an ausländische Finanzbehörden beschränken, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (Ritz, BAO-Handbuch³, § 115 BAO Tz. 10, VwGH 23. 2. 1994, 92/15/ 159). Dabei ist bereits bei der Aufnahme von Auslandsbeziehungen in Anlehnung an § 166 BAO darauf Bedacht zu nehmen für die in Zusammenhang mit steuerrelevanten Sachverhalten und insbesondere bei der Inanspruchnahme von steuerlichen Begünstigungen wie der des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 die erforderlichen Beweismittel zu sammeln und für ausreichende Dokumentationen Vorsorge zu treffen um die Steuerfreiheit zu sichern (Beweisvorsorgepflicht). Der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt nach dem VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (ua. VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/117; UFS 9.4.2009, RV/0562-L/06; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/08). Der Steuerpflichtige hat anhand entsprechender Dokumentationen

darzulegen, dass die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt sind. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131 und 94/15/0181). Sofern die Bezüge im Inland durch einen inländischen Arbeitgeber nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden, hat auch der inländische Arbeitgeber für die Unterlassung des Lohnsteuerabzuges entsprechende Unterlagen beizubringen. Liegt so wie im gegenständlichen Fall kein inländischer lohnsteuerabzugsverpflichteter Arbeitgeber vor, obliegt die Beweisführung dem abgabepflichtigen Arbeitnehmer selbst. Die bloße Behauptung, dass eine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausgeübt worden sei und die Voraussetzungen erfüllt worden seien, reicht nicht aus. Gelingt der Nachweis für die Voraussetzungen nicht, so trifft die Beweislast, da es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichtigen (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 4. Auflage, 264; VwGH 28.2.1995, 95/14/0016; UFS 9.4.2009, RV/0562-L/06; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/08). Als Nachweise geeignet sind Bestätigungen des Arbeitgebers, Bestellungen, Verträge oder Auftragsschreiben mit ausländischen Auftraggebern. Zum Nachweis des Ortes und der Dauer der Tätigkeit dienen Reisekostenabrechnungen und Zeitaufzeichnungen (vgl. *Walch*, SWI 2008, S 460).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber trotz mehrfacher Vorhalte keine der angeforderten Beweisunterlagen für den Nachweis der Steuerbefreiungsvoraussetzungen vorgelegt. Sämtliche vorgelegten Unterlagen wie die Tätigkeitstabellen und die Projektbeschreibungen beruhen auf Angaben der Berufungswerbers, die sich aber nicht weiter verifizieren lassen. Terminkalender, aus denen der Berufungswerber die Eintragungen in die Tätigkeitstabellen übernommen haben will, mögen zwar ein Indiz für die Richtigkeit dieser Eintragungen sein, als alleiniger Nachweis kommen sie aber nicht in Betracht, weil ohne weitere Beweismittel eine Überprüfung der Übereinstimmung von Eintragungen in den Terminkalender mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt nicht möglich ist. Zudem ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Berufungswerber die Terminkalender in Anbetracht der vorangegangenen Vorhalte und der Tatsache, dass eine mündliche Verhandlung stattgefunden hat, nicht spätestens bei dieser Verhandlung vorgelegt hat. Es war dem Berufungswerber zudem ohne weiteres zuzumuten, zumindest eine Arbeitsbestätigung oder eine Spesenabrechnung seines Arbeitgebers vorzulegen. Ferner war es ihm im Rahmen der Beweisvorsorgepflicht zuzumuten, schon während der Streitjahre für Beweise zu sorgen oder später Beweismittel zu beschaffen und vorhandene Beweise bis zum Abschluss des Berufungsverfahrens aufzubewahren. Dies insbesondere in auch Anbetracht der Tatsache, dass dem Berufungswerber vom ersten Vorhalt vom 15. November 2006 bis zur mündlichen

Berufungsverhandlung am 14. Februar 2012 mehr als fünf Jahre für die Vorlage von Beweismittel zur Verfügung gestanden sind.

Bewiesen ist im Berufungsfall somit lediglich, dass der Berufungswerber in den Streitjahren bei der X. beschäftigt war und dass diese in Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien und Italien Einkaufszentren errichtet und betrieben hat (letzteres ist der Homepage der X. zu entnehmen). Welche konkreten Tätigkeiten der Berufungswerber für die X. in den Streitjahren wann und wo ausgeübt hat, ist hingegen nicht erwiesen. Damit ist der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht gelungen. Da die Beweislast für den Nachweis den Berufungswerber traf, war die Berufung bereits aus diesem Grunde als unbegründet abzuweisen.

An diesem Ergebnis änderte sich aber auch dann nichts, wenn hinsichtlich des Sachverhaltes von den Angaben des Berufungswerbers ausgegangen würde.

Nach den Angaben des Berufungswerbers war er in den Streitjahren mit der Errichtung, der Erweiterung und dem Betrieb von Einkaufszentren in Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien und Italien betraut.

Ein Einkaufszentrum kann hinsichtlich seiner Bauwerke durchaus als Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 angesehen werden. Insoweit sich eine Tätigkeit auf die Errichtung oder auch Erweiterung von Bauwerken für Einkaufszentren bezieht, liegt somit auch eine begünstigte Bauausführung vor. Von den vom Berufungswerber angegebenen Tätigkeiten wären etwa die Besprechungen und Verhandlungen mit den Grundeigentümern, die Bauverhandlungen mit den Behörden, die Beauftragung der bauausführenden Unternehmen und die Bauaufsicht als solche, die sich auf die Errichtung von Anlagen beziehen, zu beurteilen.

Allerdings war die X. nicht nur Bauherrin, sondern auch Betreiberin der Einkaufszentren. Und auch der Berufungswerber war seinen Angaben zufolge nicht nur mit der Errichtung, sondern auch mit dem laufenden Betrieb von Einkaufszentren beschäftigt. So hat er seinen Angaben zufolge für die X. auch die Verhandlungen mit Shoppartnern geführt, dh. mögliche Mieter aufgesucht, die Mietverträge mit diesen abgeschlossen, Mieter ausgewechselt bzw. Mietverträge gekündigt oder Zahlungspläne für Mieter erstellt. Ferner hat er das für die lokale Verwaltung der Einkaufszentren betraute Personal ausgesucht, eingestellt und geführt, Marketing- und PR-Aufgaben für die Einkaufszentren organisiert und laufend die interne Logistik, dh. die Lokalisierung der Shops und der allgemeinen Flächen optimiert. Derartige Tätigkeiten betreffen aber den Betrieb des Einkaufszentrums und nicht dessen Errichtung oder Erweiterung. Begünstigt nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind aber ausschließlich Tätigkeiten,

die sich auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, nicht aber Tätigkeiten, die den Betrieb von Anlagen betreffen. Diese Tätigkeiten wären daher von der Begünstigung jedenfalls ausgeschlossen. Zudem wäre der Anspruch auf die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch teilweise nur dann entstanden, wenn eine begünstigte Tätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat ausgeübt worden wäre.

Diese Voraussetzung wäre auch bei dem vom Berufungswerber geschilderten Sachverhalt nicht gegeben. Zieht man nämlich die vom Berufungswerber vorgelegten Jahrestabellen heran, so ergibt sich, dass an keinem Monat der Jahre 2004 und 2005 ausschließlich begünstigte Auslandstätigkeiten ausgeübt wurden. So fanden etwa in jedem Monat des Jahres Shoppartnerverhandlungen statt, die, wie oben ausgeführt wurde, den Betrieb des Einkaufszentrums betreffen und begünstigungsschädlich sind. Zudem müssen sich hinter den schlagwortig und allgemein bezeichneten Tätigkeiten (zB. EKZ-Sitzung, Projektsitzung, Projektbesprechung etc.) auch die übrigen, den laufenden Betrieb betreffenden Tätigkeiten wie die Personalangelegenheiten oder die PR- und Marketingmaßnahmen verbergen. Da der Berufungswerber nach seinen Angaben in den Streitjahren immer mehrere Einkaufszentren betreut hat, muss davon ausgegangen werden, dass sich auch diese Tätigkeiten über das ganze Jahre hindurch gezogen haben und laufend neben den begünstigten Tätigkeiten ausgeübt wurden. Damit ist aber auch den vorgelegten Tätigkeitstabellen zufolge in keinem Monat durchgehend eine begünstigte Tätigkeit ausgeübt worden und der Anspruch für die Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 daher weder 2004 noch 2005 je entstanden.

Die beantragte Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten steht daher nicht zu.

Was den in der Berufung gestellten Antrag, für den Fall der Nichtgewährung der Steuerfreiheit die auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallenden Einkunftsteile gemäß Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz von der österreichischen Steuer zu befreien, betrifft, ist zu sagen:

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz (BGBl. Nr. 1975/64) dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 und 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Nach der für die Streitjahre noch geltenden Bestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz durfte derjenige, der als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig war und in einem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, mit seinen Einkünften aus

unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes war jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3% im Abzugsweg 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 Steuer entfällt.

Da aufgrund der Nichtvorlage der angeforderten Beweismittel die behaupteten Auslandstätigkeiten nicht nachgewiesen werden konnten, muss konsequenterweise auch davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber in Entsprechung der steuerlichen Behandlung durch die Schweizer Finanzbehörden (welche 3 % Quellensteuer einbehalten haben) in den Jahren 2004 und 2005 als Grenzgänger bei der X. in St. Margarethen tätig war. Für eine Steuerfreistellung, wie sie in der Berufung begehrt wird, besteht daher schon deshalb kein Raum.

Aber selbst die Zugrundelegung des vom Berufungswerber behaupteten Sachverhaltes könnte nicht zur Stattgabe dieses Eventualbegehrens führen. Denn die Sonderregelung zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit von Grenzgängern gem. Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz ging als *lex specialis* der Grundregel des Art. 15 Abs. 1 und 2 DBA-Schweiz vor. Einkünfte eines Grenzgängers aus einer im Tätigkeitsstaat ausgeübten unselbständigen Tätigkeit wurden daher im Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers besteuert. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 23.2.2010, 2008/15/0148) entschieden, dass es unerheblich ist, ob diese Bezüge im gesamten Steuerjahr oder nur in Teilen davon bezogen wurden. Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sehe keine zeitliche Schranke wie etwa Art 15 Abs. 2 DBA-Schweiz vor. Entscheidend für die Anwendung der Spezialbestimmung des Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz sei lediglich das arbeitstäglige Pendeln des Steuerpflichtigen. Die Grenzgängereigenschaft bleibe hinsichtlich der Einkünfte aus dieser Pendlereigenschaft iSd Art 15 Abs. 4 DBA-Schweiz auch dann aufrecht, wenn der Dienstnehmer neben dieser Tätigkeit im selben Jahr auch im Wohnsitzstaat oder in einem Drittstaat Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erziele.

Laut den vorliegenden Tätigkeitstabellen war der Berufungswerber in den Streitjahren an 38 Tagen (2004) bzw. 22 Tagen (2005) in der Schweiz tätig. Davon hat er im Jahr 2004 an 36 Tagen und im Jahr 2005 an 20 Tagen an seinem Arbeitsplatz im grenznahen St. Margarethen gearbeitet. Dabei ist davon auszugehen, dass er an den Arbeitstagen in St. Margarethen täglich zwischen diesem Arbeitsort und seinem Wohnsitz in Bludenz gependelt ist. An diesen Tagen hat daher jedenfalls die Grenzgängereigenschaft bestanden.

Die restlichen Arbeiten in der Schweiz hat der Berufungswerber laut dieser Tabelle in Luzern (28.5.2004) und in Zürich (23.12.2004) sowie in Ebikon (10.5.2005) und in Zürich und Luzern

(23.12.2005) verrichtet. Auch wenn sich diese Orte nicht mehr in Grenznähe befinden sind bzw. davon auszugehen ist, dass der Berufungswerber an diesen Arbeitstagen nicht zwischen Wohnort und Arbeitsort gependelt hat, so schadet dies der Annahme der Grenzgängereigenschaft in Bezug auf die Tätigkeit in der Schweiz nicht. Die Grenzgängereigenschaft geht erst verloren, wenn der Steuerpflichtige an mehr als an 20 % der Arbeitstage im Tätigkeitsstaat verweilt, also nicht pendelt, weil erst dann nicht mehr davon gesprochen werden kann, dass der Steuerpflichtige sich „*üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt*“ (vgl. UFS 16.5.2008, RV/0065-F/08; 29.3.2010, RV/0431-F/08; 9.11.2011, RV/0326-F/089). Im Berufungsfall ist der Berufungswerber an maximal 2 von 36 (2004) bzw. an 2 von 22 (2005) Arbeitstagen in der Schweiz zurückgeblieben. Das sind aber nur 5,26 % bzw. 9,09 % der Schweizer Arbeitstage. Der Berufungswerber wäre daher hinsichtlich seiner Tätigkeit in der Schweiz als Grenzgänger einzustufen mit dem Ergebnis, dass das Besteuerungsrecht auf die darauf entfallenden Einkunftsteile Österreich zustünde.

Auch für die übrigen Auslandstätigkeiten stünde das Besteuerungsrecht Österreich zu, da sich der Berufungswerber laut den Tätigkeitstabellen in keinem der Tätigkeitsstaaten (Slowenien, Tschechien, Ungarn, Kroatien, Italien) an mehr als 183 Tagen im Jahr aufgehalten hat und die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und diesen Staaten das Besteuerungsrecht jeweils dem Ansässigkeitsstaat zuteilen.

Es war daher wie folgt zu entscheiden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2004 war im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 2. Mai 2008 teilweise stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2004 entsprechend abzuändern, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 war als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 23. Februar 2012