



GZ. RV/0322-F/07,
miterledigt RV/0323-F/07 und
RV/0324-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 6. und 16. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 19. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 und vom 26. März 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war in den Jahren 2004 bis 2006 für zwei Schweizer Textilmaschinenenerzeugungsunternehmen als Monteur tätig. In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 machte er unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. August 2005, ZI. 2000/13/0024 und die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Mai 2006, RV/0028-F/06, die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Auslandsmontage) der im Übrigen nicht offengelegten Einkünfte aus dieser Auslandstätigkeit geltend.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachte Steuerfreiheit schon deshalb nicht, weil seiner Ansicht nach der Berufungswerber keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Da der Berufungswerber seine Einkünfte für das Jahr 2004 nicht offengelegt hatte, schätzte das Finanzamt diese (25.000 €; Einnahmen: 40.000 €, Betriebsausgaben: 15.000 €), und setzte mit Bescheid vom 19. Jänner 2006 auf dieser Bemessungsgrundlage die Einkommensteuer für das Jahr 2004 fest (6.078,30 €).

Der Berufungswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung, worin er sich (nach mehreren Mängelbehebungsaufträgen) mit folgender Begründung gegen die Einstufung der Montagetätigkeit als gewerbliche Tätigkeit wandte: Das Finanzamt habe die Verpflichtung, von den tatsächlichen Verhältnissen auszugehen. Im § 23 EStG sei klar geregelt, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur anzunehmen seien, wenn diese aus einer selbständigen und nachhaltigen Betätigung resultierten, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Dies treffe auf seinen Fall nicht zu. Einkünfte aus einem Dienstverhältnis lägen vor bei Weisungsgebundenheit, Eingliederung in das Firmengeschehen, feste Dienstzeiten und Ausschluss einer Vertretungsmöglichkeit. Diese Voraussetzungen seien in seinem Fall gegeben. Im Jahr 2004 sei er zudem nur zu 50% beschäftigt gewesen, die restliche Zeit habe er keine Arbeit und kein Einkommen gehabt. 2004 sei er ausschließlich in Asien tätig gewesen, diese Einkünfte seien deshalb in Österreich nicht steuerpflichtig.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 2. März 2007 trug das Finanzamt dem Berufungswerber auf, den Nachweis zu erbringen, dass es sich bei der in Rede stehenden Tätigkeit tatsächlich um eine nichtselbständige Tätigkeit handle, indem der Jahreslohnausweis mit Quellensteuerbescheinigung vorgelegt werde. Für den Fall der Behauptung, es liege ein ausländischer Betrieb vor, für welchen Österreich kein Besteuerungsrecht zukomme, seien die ausländischen Steuerbescheide vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20. März 2007 beantwortete der Berufungswerber den Mängelbehebungsauftrag zusammengefasst wie folgt:

Das Finanzamt müsse sich nach den tatsächlichen Verhältnissen richten, auch im Falle selbständiger Putzfrauen habe es trotz Gewerbebeschein ein Dienstverhältnis angenommen, obwohl diese keinen Urlaub und kein Krankengeld erhalten hätten. Er sei seit Jahren nur im Ausland tätig, immer über 183 Tage im Jahr. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen sei bei Tätigkeiten über fünf Jahren bereits davon auszugehen, dass eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen stattgefunden habe. Es sei vollkommen unbedeutend, ob jemand im Ausland Steuern bezahlt habe oder nicht. Das Finanzamt habe nur zu prüfen, ob in Österreich Steuerpflicht bestehe oder nicht. Er habe auch keinen Gewerbebetrieb in der Schweiz, da er mehr als 183 Tage weder in der Schweiz noch in Österreich sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2007 mit folgender Begründung als unbegründet ab: Am 6. November 2006 sei von der BA eine Bestätigung nachgereicht worden, wonach der Berufungswerber bei ihr als Freelancer, also als freier Mitarbeiter, tätig sei. Es stehe damit zweifelsfrei fest, dass es sich bei der Tätigkeit des Berufungswerbers um eine betriebliche Tätigkeit im Sinne des § 23 EStG 1988 handle. Somit

sei lediglich abzuklären, welchem Staat diese Einkunftsquelle zuzurechnen sei und ob und in welcher Form Österreich ein Besteuerungsrecht habe. Dies sei durch die Vorlage eines ausländischen Steuerbescheides bzw. der Vorlage einer Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde möglich. Diese Vorlage werde vom Berufungswerber aber verweigert, sodass das Finanzamt davon ausgehen könne, dass es sich tatsächlich um einen Gewerbebetrieb handle, für welchen Österreich das Besteuerungsrecht zukomme. Da trotz Mängelbehebungsaufträge die Höhe der Einkünfte nicht bekannt gegeben worden sei und trotz erhöhter Mitwirkungspflicht des Berufungswerbers sämtliche abverlangten Nachweise nicht vorgelegt worden seien, sei die Berufung in vollem Umfang abzuweisen. Gleichzeitig mit der Berufungsvorentscheidung erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 sowie einen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2007, mit denen es durch eine Schätzung der Steuerbemessungsgrundlagen auf Basis des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 die Einkommensteuer 2005 und Einkommensteuervorauszahlung 2007 festsetzte.

Am 16. April 2007 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig erhob er Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2007. Beide Berufungen wurden vom Finanzamt direkt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 22. April 2007 richtete das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen an den Berufungswerber, in dem es diesen aufforderte, im Zusammenhang mit der Behauptung, seine Monteurstätigkeit sei als nichtselbständige Arbeit einzustufen, folgende Beweismittel vorzulegen:

- die entsprechenden Verträge mit den Auftraggebern
- sämtliche Lohnabrechnungen
- eine AHV-Versicherungsbestätigung
- den Schriftverkehr mit dem Auftrag- bzw. Arbeitgeber
- sonstige Aufzeichnungen und Unterlagen, welche als Nachweis dienen können.

Zudem sei darzulegen, inwieweit sich die ab dem Jahr 2004 ausgeübten Tätigkeiten von der bis 2003 im Wege des Gewerbebetriebes ausgeübten Tätigkeit- auch im Hinblick auf die das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgebenden Merkmale- konkret unterscheiden.

Weiters wurde der Berufungswerber im Zusammenhang mit der Geltendmachung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ersucht

- darzulegen, für welche Zeiträume und in welchem Ausmaß die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 begehrt werde und zwar anhand einer lückenlosen tabellarischen

Aufstellung auf Basis der tagtäglichen Arbeitsrapporte unter Angabe von Datum, Bezeichnung des Kunden, des Landes, des Arbeitsortes, der ausgeübten Tätigkeit und des durchgeführten Projektes, evtl. des Urlaubes und allfälliger Krankheiten inkl. des Aufenthaltsortes an diesen Tagen, der Zuordnung der Besteuerungsrechte und der Untergliederung nach Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988,

- den ziffernmäßigen Betrag der auf die jeweilige Begünstigung entfallenden und als steuerfrei beantragten Lohnbestandteile anhand konkreter Berechnung bekannt zu geben sowie
- geeignete Unterlagen für den Nachweis der Voraussetzungen der in Frage stehenden Steuerfreiheit vorzulegen wie Arbeitsrapporte, Spesenabrechnungen, Bestätigungen der Auftraggeber, Bestätigung der Auslandstätigkeit und ausführliche Tätigkeitsbeschreibung zu den jeweiligen Projekten durch den Arbeitgeber, sowie weiters nach Möglichkeit sonstige Aufzeichnungen aus der Lohnbuchhaltung, Rechnungen, Verträge zwischen Arbeitgeber und dem jeweiligen Auftraggeber (Werkvertrag, Personalgestellungsvertrag etc.). Auch müssten Umfang und zeitliche Lagerung allfälliger für die Steuerbegünstigung schädlicher Tätigkeiten (zB bloße Revisionen bereits bestehender Anlagen) nachgewiesen werden.

Mit Schreiben vom 23. Juni 2007 antwortete der Berufungswerber auf das Ergänzungsersuchen, dass es in seinem Falle keine Verträge gebe. Da man ihn seit Jahren kenne und er als Monteur äußerst zuverlässig sei, könne er direkt abrechnen, und zwar CHF 55,00 in der Stunde. Da er im Wesentlichen immer nur für einen Arbeitgeber arbeite, liege ein Dauerschuldverhältnis vor, bestehe Weisungsgebundenheit (er müsse zum bestimmten Zeitpunkt beim Kunden sein), sei er nicht organisatorisch eingegliedert (er könne erst arbeiten, wenn die Maschine vorhanden sei, er habe auch die Arbeitskleidung der Firma zu tragen) und habe er kein Unternehmerrisiko zu tragen (er bekomme die Stunden bezahlt). Er habe bereits eine Bestätigung vorgelegt, dass er in einem Beschäftigungsverhältnis sei. Er stelle grundsätzlich nur neue Anlagen auf, Instandhaltungsarbeiten mache er keine. Unter Berücksichtigung der Beschäftigungszeiten hätten sich lediglich wenige Zeiträume unter einer Beschäftigungszeit von einem Monat ergeben, und zwar September 2004 (Indien, CHF 9.983,00), Jänner 2005 (Indien, CHF 11.275,00), Juli 2006 (Indien, CHF 3.383,00) und Oktober 2006 (Brasilien, CHF 113.338,00). Dies sei aus den vorgelegten Stundenlisten zu entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Wie der unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach entschieden hat, steht die Steuerfreiheit in gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation entgegen dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. auch Arbeitnehmern zu, die nicht bei einem inländischen Betrieb beschäftigt sind, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. vorliegen. Die Befreiung steht aber jedenfalls nur Arbeitnehmern zu und setzt daher voraus, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit knüpft das Gesetz (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a) EStG 1988) an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses an. Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht (Weisungsgebundenheit) oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Als weiteres wichtiges Indiz für die Nichtselbständigkeit gilt das Fehlen des Unternehmerwagnisses (vgl. Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 58).

Demgegenüber liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Abs. 1 EStG 1988 vor, wenn diese aus einer Betätigung erzielt werden, die selbständig, nachhaltig und mit Gewinnabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird und weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Tätigkeit anzusehen ist. Entscheidend bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit vorliegt, ist das Gesamtbild der Verhältnisse, wobei auf die tatsächlichen Umstände abzustellen ist (vgl. Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 25).

Was die Beurteilung dieser Frage (selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit) angeht ist zunächst festzustellen, dass die amtswegige Ermittlungsmöglichkeit des entscheidungsrelevanten Sachverhalts aufgrund des Auslandsbezugs erschwert war und ist. Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, trifft die abgabenpflichtige Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht, um die eingeschränkten Ermittlungs- sowie fehlende Amtshilfemöglichkeiten zu kompensieren (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz 10). Aufgrund dieser erhöhten Mitwirkungspflicht, die auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht umfasst, wäre es am Berufungswerber gelegen, die nötigen Unterlagen und Informationen vorzulegen, die es erlaubt hätten, die rechtliche Natur seines

Beschäftigungsverhältnisses im Streitzeitraum genau zu beurteilen. Entsprechenden Aufforderungen seitens des Finanzamt zur Beibringung von Beweismitteln ist der Berufungswerber nicht oder nur unzureichend nachgekommen. Dies bedeutet, dass die Beurteilung der Frage, welche Einkünfte vorliegen, nur aufgrund der wenigen im Akt befindlichen Unterlagen und Hinweise sowie Angaben des Berufungswerbers vorgenommen werden kann. Allfällige Ungenauigkeiten, die sich aufgrund einer möglicherweise unvollständigen Sachverhalts ergeben können, können daher zu Lasten des Berufungswerbers gehen.

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage ergibt sich folgendes Bild:

In einem Ergänzungsschreiben des damaligen steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers vom 21. September 2004 an das Finanzamt Feldkirch erklärte dieser, der Arbeitgeber (die TG), für den der Berufungswerber im Jahr 2002 als Arbeitnehmer gearbeitet habe, habe ihm ursprünglich mehr Arbeitseinsätze zugesagt als schließlich vergeben worden seien. Er habe sich daher entschlossen, wieder Werkvertragsaufträge bei der SAG in der Schweiz für die Montage von Maschinen im Ausland im Jahr 2003 anzunehmen. Die aus diesen Werkverträgen erzielten Einnahmen erklärte der Berufungswerber mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einer Gewinn- und Verlustrechnung in Höhe von 19.228,69 €, die erzielten Umsätze erklärte er in der Umsatzsteuererklärung 2003 als (nicht steuerbare) Auslandsumsätze mit 0,00 €.

Der Berufungswerber war auch im Jahr 2004 bei der SAG beschäftigt, qualifizierte die Einnahmen aus dieser Tätigkeit nunmehr aber als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In welcher Weise sich die Tätigkeit im Jahr 2004 von jener im Jahr 2003 derart unterschieden hat, dass eine Einstufung als nichtselbständige Arbeit gerechtfertigt war, hat der Berufungswerber nicht beantwortet. Nach Meinung des unabhängiger Finanzsenates ist der Umstand, dass der Berufungswerber die Tätigkeit bei der SAG auf Werkvertragsbasis ausgeübt und diese selbst als selbständige eingestuft hat, ein starkes Indiz für das Vorliegen von Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit, ist doch als Grund für die Einstufung als nichtselbständige Arbeit nur die mögliche Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ersichtlich. Auch hat der zweite Auftraggeber, die BA, nicht, wie der Berufungswerber meint, bestätigt, dieser sei als Arbeitnehmer bei ihr beschäftigt. Er hat in seiner Bestätigung vom 6. November 2006 vielmehr angegeben, der Berufungswerber sei als „Freelancer“ beschäftigt und stelle als Auslandsmonteur neue Anlagen auf und führe Revisionen durch. „Freelancer“ sind freie Mitarbeiter, die entweder auf Werkvertragsbasis oder als freie Dienstnehmer für ihre jeweiligen Auftraggeber tätig werden. Sie sind in der Gestaltung ihrer Arbeitsbedingungen im Wesentlichen frei, d.h., sie unterliegen keiner Weisungsgebundenheit und sind in aller Regel nicht in die Organisationsstruktur des

Auftraggebers eingebunden (vgl. zB die Erklärung des Begriffes „Freelancer“ in Wikipedia, de.wikipedia.org/wiki/Freelancer). Ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt in diesen Fällen somit grundsätzlich nicht vor.

Die vom Berufungswerber vorgebrachten Argumente sprechen nicht gegen die Einstufung der Tätigkeit des Berufungswerbers als gewerbliche: dass der Berufungswerber zu einem bestimmten Zeitpunkt beim Kunden sein und dort die vereinbarten Arbeiten durchführen muss, begründet keine Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Eine derartige sachliche Weisungsabhängigkeit besteht auch bei selbständig Tätigen wie zB einem Handwerker, der auch zu einem bestimmten Zeitpunkt an einem bestimmten Ort eine bestimmte Tätigkeit ausüben muss und deshalb noch nicht zum Arbeitnehmer des Auftraggebers wird. Für ein Dienstverhältnis spricht vielmehr ein persönliches Dienstverhältnis, welches einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Ein persönliches Weisungsrecht ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit, ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl. VwGH vom 13.9.1988, 88/14/0089, und vom 24.1.1962, 1154/60; Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 37). Ein derartiges persönliches Weisungsrecht ist im vorliegenden Falle nicht erkennbar und scheint angesichts der Tatsache, dass der Berufungswerber nach eigenen Angaben weit entfernt vom Betrieb der jeweiligen Auftraggeber tätig war, auch gar nicht möglich. Dass der Berufungswerber erst arbeiten kann, wenn die Maschine vorhanden ist, ist selbstverständlich und auch wenn er die Arbeitskleidung des Auftraggebers tragen mag, vermag dies noch keine Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers zu begründen. Abgesehen davon ist das Kriterium der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers aufgrund der Tätigkeit des Berufungswerbers außerhalb der betrieblichen Einrichtungen der jeweiligen Auftraggeber für die berufungsgegenständliche Frage ohnehin ohne Bedeutung (vgl. Doralt, EStG⁶, § 47 Tz 50). Auch das hohe Risiko des Berufungswerbers spricht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Der Berufungswerber selbst hat dargelegt, dass er in den Jahren 2004 und 2005 über eine längere Periode hinweg keine Aufträge und somit auch kein Einkommen bezogen hat. Da der Berufungswerber nur seine geleisteten Stunden verrechnen konnte, war er nicht nur von der jeweiligen Auftragslage abhängig, er hat auch keinen für ein Dienstverhältnis typischen Anspruch auf Entgeltsfortzahlung im Krankheitsfall und keinen Anspruch auf einen bezahlten Urlaub. Auch hat der Berufungswerber seine Aufwendungen für die Auslandsaufenthalte offensichtlich nicht ersetzt bekommen, sondern aus seinen Einnahmen finanziert. Auch wurden von den Auftraggebern keine Sozialversicherungsbeiträge für die Schweizer Sozialversicherung einbehalten, sondern hat der Berufungswerber sich

allenfalls selbst versichert. Der Berufungswerber hat somit durchaus ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt, das auch nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Berufungswerber jeweils nur für einen Auftraggeber tätig war (vgl. Doralt, EStG⁶ § 47 Tz 67).

Die Merkmale, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen überwiegen daher jene, die auf ein Dienstverhältnis hinweisen und war die Tätigkeit des Berufungswerbers im berufsgegenständlichen Zeitraum daher als selbständige zu werten. Da auch die übrigen Kriterien für eine gewerbliche Tätigkeit- Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr- gegeben waren, waren die streitgegenständlichen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb dürfen nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit den vom Berufungswerber angegeben Tätigkeitsländern der Jahre 2004 und 2005 (China, Indien, Türkei, Pakistan) als „Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates“ (Unternehmensgewinne Artikel 7) nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit nur im anderen Vertragsstaat durch eine Betriebsstätte aus. Als Vertragsstaat des Unternehmens ist gemäß Artikel 3 der Doppelbesteuerungsabkommen ein Unternehmen, das von einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, zu verstehen. Unter einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person ist wiederum eine Person zu verstehen, die nach dem Recht dieses Vertragsstaates aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihres Hauptsitzes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist. Der Berufungswerber hat unstrittig in Österreich seinen Wohnsitz und ist daher im Sinne der Doppelbesteuerung hier ansässig. Da er keine Betriebsstätte in den Tätigkeitsstaaten unterhielt, waren seine gewerblichen Einkünfte als Unternehmensgewinne im Ansässigkeitsstaat (Österreich) steuerpflichtig.

Was die Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch das Finanzamt angeht bestand keine Veranlassung, von dieser abzugehen, zumal an der Schätzungsbefugnis kein Zweifel besteht und auch die Höhe der Schätzung vom Berufungswerber nicht angefochten wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der Berufung auch im Falle einer Einstufung der Tätigkeit des Berufungswerbers als unselbständige nicht stattzugeben gewesen wäre. Wie bereits weiter oben angedeutet, ist die Überprüfungsmöglichkeit der Voraussetzungen der in Rede stehenden Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bei Arbeitnehmern, die bei Schweizer Betrieben beschäftigt sind, stark eingeschränkt. Denn mit der Schweiz besteht kein der Richtlinie 77/99 vergleichbares Rechts- und Vollstreckungshilfeabkommen, was bedeutet, dass den inländischen Steuerbehörden eine Überprüfung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht wie bei Arbeitnehmern, die bei inländischen Betrieben oder bei Betrieben in anderen EU-

Mitgliedstaaten beschäftigt sind (insbesondere auch durch Steuerprüfungen beim Arbeitgeber), möglich ist. Diese eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit durch fehlende Amtshilfe- und Vollstreckungsabkommen erlaubt nun erhöhte Anforderungen an die Mitwirkungspflicht der die Steuerbefreiung geltend machende Partei (vgl. Ritz, BAO³, § 115, Tz 10). Mit dieser Mitwirkungspflicht sollen, wie bereits erwähnt, die eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit der Behörden bei Auslandssachverhalten und fehlende Amtshilfemöglichkeiten kompensiert werden. Es kann daher vom Abgabepflichten verlangt werden, dass er die Voraussetzungen der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. nachweist. Dabei kann es ihm zugemutet werden, dass er auch entsprechende Unterlagen von seinem Arbeitgeber beibringt und selbst Vorsorge für den Nachweis trifft. Die Abgabenbehörde hat dann unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gelingt der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht, so trifft die Beweislast, da es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichten (so bereits UFS vom 29.5.1006, RV/0028-F/06 unter Hinweis auf Kotschnigg in ÖStZ 1992, S 82 ff., Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 4. Auflage, 264 sowie VwGH 28.2.1995, 95/14/0016).

In diesem Sinne hat das Finanzamt dem Berufungswerber zu Recht aufgetragen, die in der Sachverhaltsdarstellung erwähnten Unterlagen vorzulegen. Dies hat der Berufungswerber unterlassen. Die von ihm vorgelegten Unterlagen - die erwähnte Arbeitsbestätigung und ein sog. „Arbeitsauszug“, d.h., eine Liste mit den Arbeitstagen und -orten sowie den Kunden für den Zeitraum vom 16.7.2005 bis 5.9.2006 der BA, Passkopien sowie eine von ihm selbst erstellte Arbeitsaufstellung für die Jahre 2004 bis 2006 - genügen diesen Anforderungen keinesfalls, da sie über die bloße Erklärung oder Behauptung von Sachverhalten nicht hinausgehen. Die im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht angeforderten Beweisunterlagen hätten aber gerade die Aufgabe, diese Behauptungen zu beweisen. Hiefür wären eben Arbeitsrapporte, sonstige Aufzeichnungen aus der Lohnbuchhaltung, Rechnungen, Verträge zwischen Arbeitgeber und dem jeweiligen Auftraggeber (zB Werkvertrag, Personalgestellungsvertrag) etc geeignet und auch erforderlich gewesen. Eine sichere Beurteilung, ob der Berufungswerber tatsächlich und ausschließlich eine begünstigte Auslandstätigkeit iS des § 3 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ausgeübt hat und, bejahendenfalls, ob bzw. wie oft diese ununterbrochen über einen Monat hinausgegangen ist, ist daher nicht möglich. Da im Falle einer steuerbegünstigenden Vorschrift die Beweislast beim Abgabepflichten liegt, wäre die Berufung daher auch dann abzuweisen gewesen, wenn die Tätigkeit des als nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG einzustufen gewesen wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. März 2008