



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des HS, vertreten durch MM, vom 24. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Mag. Peter Geiger, vom 30. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 14. Mai 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte	37.725,85 €
Einkommen	35.949,00 €
Einkommensteuer 2005 (nach Anrechnung der ausländischen Steuer)	8.829,09 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw. abgekürzt, stand nach den getroffenen Feststellungen, die im Wesentlichen auf dem vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen Vorbringen des Bw basieren, im Streitjahr in einem Dienstverhältnis zu einem Schweizer Arbeitgeber, der Schienenfahrzeuge entwickelt. An 118 Tagen des Streitjahres übte er seine Arbeit in der Schweiz wie ein Grenzgänger aus. An 103 Tagen wurde er von seinem Arbeitgeber zur Dienstverrichtung nach Italien entsendet. Die Arbeitstage in Italien verteilen

sich grundsätzlich über das ganze Jahr. In der Zeit vom 17.3. bis zum 7.5.2005 übte er in Italien ununterbrochen (an 38 Arbeitstagen) eine Tätigkeit aus, die abgesehen von einem einzigen Merkmal (Der Vertreter des Finanzamtes zog zwar in der mündlichen Berufungsverhandlung zunächst in Zweifel, ob die Auslandstätigkeit ununterbrochen mehr als einen Monat gedauert hat. Diese Zweifel wurden jedoch auf Befragen nicht weiter konkretisiert oder näher substantiiert. Im Hinblick auf die Ausführungen auf Seite 5 der Berufungsvorentscheidung einerseits, das insoweit glaubwürdige Vorbringen des Vertreters des Bw andererseits und das weitere Verhalten des Vertreters der Amtspartei, das nach Überzeugung des Senates auf eine Anerkennung des diesbezüglichen Berufungsbegehrens hinauslief, traf der Senat diese Feststellung.) alle Voraussetzungen für eine steuerfreie Behandlung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erfüllt: Der Bw. wurde nicht von einem inländischen Betrieb, sondern von seinem Schweizer Arbeitgeber mit der Durchführung der Auslandstätigkeit beauftragt.

Strittig ist nach dem ausführlich begründeten Vorbringen im Vorlageantrag zweierlei: Zum einen, ob dem Bw für den Lohn, der auf die vom 17.3. bis zum 7.5.2005 dauernde Drittlandsentsendung entfällt, die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG gebührt. Und zum anderen, ob durch die Drittlandsentsendung der Grenzgängerstatus (auch) in der Zeit verloren gegangen ist, in der der Bw seinen Beruf in der Schweiz ausübte und an sich die Grenzgängerkriterien erfüllte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Was die **Steuerbefreiung für eine Auslandstätigkeit** anlangt, teilt der Berufungssenat die Rechtsauffassung des Bw und verweist diesbezüglich auf die zu dieser Frage bereits verfestigte, auch vom Bw zitierte Judikatur des UFS (UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04, 29.5.2006, RV/0028-F/06, 22.6.2006, RV/1007-W/06, 16.8.2006, RV/0252-F/05, 25.1.2008, RV/0184-F/05, und 13.2.2008, RV/0401-L/07), die von den Finanzämtern erst in jüngster Zeit mit Amtsbeschwerde bekämpft, im Übrigen aber ohne kommentierende Bedenken von der Lehre zitiert (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 3 Tz 17.1; Jakom/Laudacher EStG § 3 Tz 37) und vom Schrifttum zustimmend aufgenommen (RdW 2007, 692; ÖStZ 2006, 79; ecolex 2006, 608) wird. Den Ausführungen des Finanzamtes wird entgegengehalten:

Die Diskriminierung ist primär darin zu erblicken, dass ein von einem österreichischen Arbeitgeber nach Italien entsendeter, in Österreich ansässiger Arbeitnehmer in den Genuss einer Steuerbefreiung kommt, die bei einer Entsendung durch einen Schweizer Arbeitgeber unter ansonsten absolut identen Voraussetzungen nicht gebühren soll. Diskriminiert ist also (primär) der Arbeitnehmer (und nicht der unternehmerische Arbeitgeber).

Der Senat verkennt auch nicht, dass ein Arbeitnehmer, der sich für das Eingehen eines Arbeitsverhältnisses mit einem ausländischen Arbeitgeber entscheidet, nach der Judikatur des EuGH in Kauf nehmen muss, dass im Gastland andere Regeln gelten. Um diese Form der Ungleichbehandlung, welche durch verschiedene Gesetzgeber erfolgt, geht es hier nicht. Vielmehr geht es allein um die Frage, ob es dem österreichischen Gesetzgeber untersagt ist, die durch einen inländischen Arbeitgeber veranlasste Auslandstätigkeit eines unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers im Vergleich zu einer Auslandstätigkeit eines ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers zu begünstigen, der von einem ausländischen Arbeitgeber entsendet wird. In dieser Frage sieht der Senat keine Veranlassung, von der zitierten Rechtsprechung abzuweichen. Demnach bedeutete die Einschränkung der in Rede stehenden Befreiung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoßende Diskriminierung, die vom Gemeinschafts- bzw. Abkommensrecht verdrängt bzw. derogiert wird (vgl. VwGH 19.12.2007, 2006/15/0258).

Der Vertreter der Amtspartei brachte in der Berufungsverhandlung vor, die Auslegung des UFS führe zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung. Es gebe nämlich keine sachliche Berechtigung dafür, Einkünfte eines in das Burgenland entsendeten Arbeitnehmers anders zu behandeln, je nachdem, ob die Entsendung von einem österreichischen oder einem Schweizer Arbeitgeber erfolgt ist. In diesem Zusammenhang wird auf UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07, und die dortige Interpretation einer "Auslandstätigkeit" verwiesen. Demnach ist unter einer Auslandstätigkeit jede Tätigkeit zu verstehen, die außerhalb des österreichischen Bundesgebietes ausgeübt wird. Bei einer solchen Interpretation kommt es nicht zur vom Finanzamt aufgezeigten Ungleichbehandlung.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu leisten.

Art. 15 DBA Schweiz (idF BGBl 161/1995, gültig bis zur Veranlagung 2006) bildet die Rechtsgrundlage für die Beantwortung der zweiten Streitfrage, nämlich ob die Drittstaatenentsendung über die Entsendungszeiten hinaus dem **Grenzgängerstatus** abträglich ist. Ist diese Frage entsprechend dem Berufungsvorbringen zu bejahen, geht insoweit der österreichische Besteuerungsanspruch verloren. Die maßgebliche Zuteilungsnorm lautet:

„Abs. 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.“

[.....]

Abs. 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. 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."

Zur strittigen Frage gibt es zwei unterschiedliche Referentenentscheidungen des UFS. Laut RV/0200-F/06 vom 11.1.2008 geht in Anlehnung an den BFH (26.10.1995, I B 205/94) und eine deutsch-österreichische Verständigungsvereinbarung bei entsprechender (20%-Regel) Drittlandsentsendung der grundsätzlich bezogen auf das Arbeitsverhältnis zu beurteilende Grenzgängerstatus für die gesamte Tätigkeit verloren. Lediglich dann, wenn die Entsendungsphase gleich einem neuen Arbeitsverhältnis von der Nichtentsendungsphase klar abgrenzbar ist, soll die Entsendung nicht schädlich auf jene Tätigkeit ausstrahlen, die wie ein Grenzgänger ausgeübt wird. Demgegenüber wirkt sich, gestützt auf Züger (Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Seite 194), laut RV/0337-F/07 vom 11.2.2008 die Entsendung steuerhoheitsrechtlich nur auf die Entsendungsphase aus. Der Grenzgängerstatus wird durch eine Drittlandsentsendung nicht beeinflusst. Die 45Tage-Regel ist nach dieser Entscheidung (jedenfalls im Zusammenhang mit Entsendungen) im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar.

Die aufgezeigten Auslegungsdifferenzen führten in den beiden konkreten Berufungsfällen zwar nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen. Dennoch gaben sie gemeinsam mit neu bekannt gewordenen Fallkonstellationen und Argumentationslinien Anlass zur Überprüfung der geschilderten Rechtsauffassungen. Im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung dieser Entscheidung wurde vom Referenten die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verlangt (§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO). Als Ergebnis dieser Überprüfung wird die in RV/0200-F/06 vom 11.1.2008 geäußerte Rechtsansicht, wonach die Entsendung in Drittstaaten auf die Grenzgängereigenschaft über die Dauer der Entsendung hinaus negativ ausstrahlt, nicht weiter aufrecht erhalten, sondern wie folgt modifiziert:

Ausgangspunkt der geänderten Rechtsauffassung ist, dass im Verhältnis zur Schweiz die im Verhältnis zu Deutschland praktizierte (vgl. Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 9 Anm. 63 und 64) Rechtsauffassung nicht anwendbar ist, weil das DBA Deutschland anders als das DBA Schweiz (idF BGBl 161/1995) ausdrücklich die Anwendbarkeit der allgemeinen Zuteilungsnorm für nichtselbständige Einkünfte ausschließt, wenn die Person Grenzgänger ist (arg.: *Absatz 1 gilt nicht, wenn ...*). Dies gilt sowohl für das alte DBA Deutschland (BGBl 221/1955) als auch für das neue (BGBl. III Nr. 182/2002). Da eben diese Wortfolge im DBA Schweiz fehlt, ist 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 zulässt, sondern geradezu gebietet, wenn jemand (beispielsweise wegen einer Drittlandsentsendung bloß)

zeitweise die Grenzgängerkriterien nicht erfüllt. Aus demselben Grund ist auch die Judikatur des BFH (16.3.1994, I B 186/93 und 26.10.1995, I B 205/94) nur beschränkt geeignet, die strittige Frage zu lösen, erging sie doch zu Art. 15 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz idF vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls vom 21.12.1992, damit zu einer Regelung, die den Begriff des Grenzgängers gar nicht definierte. Erst mit Inkrafttreten des Verhandlungsprotokolls vom 21.12.1992 wurde der von Verwaltungspraxis und Judikatur entwickelte Grenzgängerbegriff im neu eingefügten Art. 15a DBA Deutschland-Schweiz eingefügt.

Für eine Auslegung im Sinne der obigen Ausführungen spricht auch der Zweck von Zuteilungsnormen, die das Besteuerungsrecht an Einkünften und nicht an Personen regeln und sohin einer Einkünfteaufteilung grundsätzlich nicht entgegenstehen. Da Abkommensbestimmungen im Zweifel so auszulegen sind, dass es zu keiner doppelten Nichtbesteuerung kommt, liegt ein weiterer Grund vor, weshalb die in RV/0200/-F/06 vertretene Auffassung, deren akkordierte Umsetzung für Arbeitgeber, Arbeitnehmer, Tätigkeitsstaat, Ansässigkeitsstaat und Drittstaat großen administrativen Aufwand bedeutet, die weiters nach dem Vorbringen beider Parteien des Berufungsverfahrens häufig nicht umgesetzt wird bzw nicht umsetzbar ist und 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 wird. Dem Senat ist hiebei bewusst, dass der steuerlichen Behandlung in der Schweiz keine entscheidende Bedeutung für die Behandlung im Inland zukommt, worauf der Bw unter Berufung auf die Rechtsprechung des VfGH vom 30.11.1962, 364/61, hingewiesen hat. Entgegen der in der mündlichen Verhandlung bekundeten Auffassung des Vertreters der Amtspartei sind dem Erkenntnis des VfGH vom 30.1.1980, B 29/77, keine gegenteiligen Gründe zu entnehmen.

Im Ergebnis schließt sich der Senat damit Züger [„Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“, Seite 194, Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.)] an, wonach die Grenzgängereigenschaft hinsichtlich der (isoliert zu betrachtenden) Einkünfte aus der Tätigkeit, die als Grenzgänger ausgeübt wird, auch dann aufrecht bleibt, wenn der Dienstnehmer neben seinem Einsatz als Grenzgänger in einem Drittstaat tätig wird. Dies ergibt sich aus dem Zweck der Grenzgängerbestimmungen, da sich durch die Entsendung die Eingliederung in die Lebenswelt des Wohnsitzstaates nicht ändert, wohingegen der Bezug zum Tätigkeitsstaat (tendenziell sogar) gelockert wird. Oder mit anderen Worten: Die für die Besteuerungshoheit maßgeblichen Sachverhaltselemente ändern sich durch die Entsendung in einer Weise, die dagegen spricht, dass durch die Entsendung (im Verhältnis zur Schweiz) das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates geschmälert wird.

Solange die Entsendung kein solches Ausmaß annimmt, dass daneben wegen Geringfügigkeit des Pendelns bzw wegen deutlichem Überwiegen einer Tätigkeit außerhalb der Grenzzone nicht mehr von einer Grenzgängertätigkeit gesprochen werden kann, bestehen 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 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 Bw seitens der Schweizer Steuerverwaltung als Grenzgänger (siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung) weitere Indizien für die Richtigkeit dieser Auslegung sind. Besonders hervorgehoben werden 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 11/2202, 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."*).

Das zuletzt angeführte Argument wird auch nicht durch eine Auskunft widerlegt, die die Eidgenössische Steuerverwaltung (Frau R.Moser) dem Vertreter des Berufungswerbers mit E-Mail vom 25.4.2008 erteilt hat. In ihr wird unter anderem Folgendes ausgeführt:

"Die Schweiz vertritt die Ansicht, dass die Grenzgängereigenschaft nach alt Artikel 15 Absatz 4 DBA-D bei Personen gegeben ist, die im Grenzgebiet wohnen und zur Ausübung einer Arbeit ebenfalls im grenznahen Gebiet üblicherweise an jedem Tag über die Grenze gehen und am Abend an ihren Wohnort zurückkehren. Tätigkeiten eines Arbeitnehmers wie beispielsweise eines Monteurs, der an mehr als 20% der Arbeitstage berufsbedingt im Tätigkeitsstaat verweilen muss, fallen unserer Ansicht nach nicht unter den abgelösten Artikel 15 Absatz 4 DBA-A. Derartige Arbeitssituationen lagen nicht im Regelungsbereich der alten Grenzgängerregelung. Weiter sind unserer Meinung nach der Beurteilung, ob jemand Grenzgänger ist, die innerhalb eines Kalenderjahres eingetretenen Gegebenheiten zugrunde zu legen. Das bedeutet, dass die Schweiz den Lohn von Monteuren mit österreichischen Ansässigkeit im Umfang besteuert, der auf in der Schweiz erbrachte Tätigkeiten entfällt."

Der erste Satz der wiedergegebenen Stellungnahme bezieht sich aus nicht erkennbaren Gründen auf das deutsche DBA, zitiert im Wesentlichen nur den Abkommenswortlaut und bringt daher nichts Neues. Der zweite Satz behandelt dem Wortlaut nach nicht den Fall der Drittlandentsendung. Auch wenn diese Rechtsfrage gegenständlich nicht zu entscheiden ist,

teilt der erkennende Senat die Auffassung, dass jemand, der an mehr als 20% der Arbeitstage im Tätigkeitsstaat (das ist im Beispielsfall die Schweiz) verweilen muss, nicht mehr Grenzgänger ist. Ebenso vermag sich der Senat der Auffassung anzuschließen, dass die Frage, ob die Grenzgängereigenschaft wegen zu häufigem Verbleibens im Tätigkeitsstaat verloren geht, in der Regel (ein ganzjähriges, im wesentlichen unverändertes Arbeitsverhältnis vorausgesetzt) jahresbezogen unter Anwendung der 20%-Regel zu beantworten ist. Der letzte Satz der Schweizer Stellungnahme bestätigt geradezu die in dieser Entscheidung vertretene Rechtsmeinung, dass nämlich bei einer Entsendung in ein bzw einer Tätigkeit in einem Drittland der Besteuerungsanspruch der Schweiz jedenfalls verloren geht. Schließlich ist zu bedenken, dass es sich bei den per E-Mail übermittelten Ausführungen nicht um einen publizierten bzw offiziellen Standpunkt der Schweizer Steuerverwaltung handelt, der zudem mit der österreichischen Finanzverwaltung nicht akkordiert ist.

Der Bw stützt seinen Standpunkt unter anderem auf die UFS-Entscheidung vom 28.3.2006, RV/0027-F/05. Die von ihm zitierten Entscheidungsausführungen scheinen tatsächlich für seinen Standpunkt zu sprechen, dies allerdings nur auf den ersten Blick. Denn es darf eine im Hinblick auf den Normzweck gewichtige und entscheidende Sachverhaltsdivergenz nicht übersehen werden. Während es in der Entscheidung vom 28.3.2006 darum ging, die Auswirkungen einer gelegentlichen Zweitwohnsitznutzung im Tätigkeitsstaat auf die Grenzgängereigenschaft zu beurteilen, geht es nun um die Frage, wie sich eine Drittlandentsendung auf den Grenzgängerstatus auswirkt. Während durch das gelegentliche Nächtigen im Tätigkeitsstaat die Beziehungen zum Tätigkeitsstaat weiter intensiviert und jene zum Ansässigkeitsstaat gelockert werden, bewirkt nämlich die Entsendung in einen Drittstaat, dass die Beziehungen zum Tätigkeitsstaat tendenziell gelockert werden, während sich an der Verwurzelung im Wohnsitzstaat nichts Wesentliches ändert. Alle Literaturhinweise, die die UFS-Entscheidung vom 28.3.2006 enthält, beziehen sich dementsprechend ausdrücklich auf die Folgen einer Zweitwohnsitznahme im Tätigkeitsstaat. Und auch in dem ebenfalls in der UFS-Entscheidung vom 28.3.2006 zitierten VwGH-Erkenntnis vom 30.11.1962, 364/61, wird (im übrigen unter Bezugnahme auf das Abkommen, BGBl 251/1954) Folgendes ausgesprochen: *„Wohnt er aber am Arbeitsort, so kann er nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr als Grenzgänger angesehen werden, gleichgültig ob die Wahl seines Domizils durch objektive Gründe oder durch den freien Willensentschluss des Steuerpflichtigen bestimmt wurde.“* Verworfen wird im zitierten VwGH-Erkenntnis hingegen die Auffassung, dass auch bei regelmäßiger Übernachtung am Arbeitsort der Steuerpflichtige dennoch als Grenzgänger angesehen werden soll, wenn die Übernachtungen nicht durch objektive Gründe, z.B. Leistung von regelmäßigen Überstunden, verursacht werden.

Mit Schriftsatz vom 12.5.2008 hat der Vertreter des Bw diverse Quellen zitiert, die seiner Ansicht nach für seinen Rechtsstandpunkt sprechen. Der Berufungssenat teilt diese Ansicht aus den nachfolgend angeführten Gründen nicht:

- Nach Überzeugung des Senates ist die von **Züger** (Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Seite 190) verwendete Formulierung (im Konjunktiv) als begründete und sachlich berechtigte Kritik an der (zum Teil, sei es im Verhältnis zu Deutschland oder zur Schweiz) gepflegten Praxis zu verstehen. Dies wird spätestens aus den Ausführungen auf den Seiten 194 und 195 und die dortige Verwendung des Indikativs deutlich ("Die Überlegungen haben weiters ergeben, dass Tätigkeiten im Wohnsitz- oder in einem Drittstaat der Grenzgängereigenschaft nicht schaden dürfen.")
- **EAS-Auskünfte** (allgemein) geben die Rechtsauffassung des BMF wieder. Damit handelt es sich bei ihnen um von kompetenter Stelle vertretene Rechtsmeinungen mit erheblichem Gewicht. Eine Bindungswirkung besteht aber selbst nach Auffassung des BMF nicht (vgl. SWI 1997,94). Auch nach der Rechtsprechung des VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116, hat eine zwischen zwei Verwaltungsbehörden grenzüberschreitend getroffene Verständigungsvereinbarung keine Bindungswirkung. Ist daher der UFS davon überzeugt, dass eine EAS nicht abkommenskonform ist, dann ist er (unter Bekanntgabe der hierfür maßgeblichen Gründe) verpflichtet, von ihr abzuweichen. Erwähnt wird in diesem Zusammenhang, dass einer übereinstimmenden Übung nach Art. 31 Abs. 3 lit. b Wiener Vertragsrechtskonvention, BGBl. Nr. 40/1980 Auslegungsrelevanz zukommt.
- Der Senat teilt aus folgenden Gründen nicht die Meinung, dass nach den bei Züger zitierten EAS-Auskünften (zitiert auf Seite 1 des Schriftsatzes vom 12.5.2008) Drittstaateneinsätze jedenfalls zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führen. **EAS 1442** (SWI 6/1999, 237) behandelt einen Dauereinsatz in Drittstaaten von ca. 10 Monaten mit zwei arbeitsfreien Monaten am österreichischen Familienwohnsitz. Dieser Sachverhalt ist mit dem hier zu beurteilenden nicht ident. Auch nach der in dieser Entscheidung vertretenen Auffassung, liegt kein Grenzgängerstatus vor, wenn praktisch nicht gependelt wird.
- **EAS 716** (SWI 1995, 408) spricht einem einpendelnden Arbeitnehmer (Gesellschafter-Geschäftsführer) die Grenzgängereigenschaft ab, wenn er nur fallweise in Österreich beruflich tätig wird. Auch diese Meinung deckt sich mit der hier vertretenen.
- **EAS 2758** (SWI 11/2006, 501) wurde bereits zitiert und spricht nicht gegen, sondern für die hier vertretene Auffassung, handelt es sich doch um einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der im Auftrag des schweizerischen Arbeitgebers an 200 Tagen Südeuropa bereist.
- **Züger und Beitzl** mögen (in ihrer auf Seite 2 des Schriftsatzes vom 12.5.2008 dargelegten Analyse) recht haben, dass sich die Grenzgängerdefinitionen in den verschiedenen Abkommen nur im Wortlaut, nicht aber im wesentlichen Begriffsinhalt unterscheiden. Von entscheidender Bedeutung bleibt aber nach Überzeugung des Senates - wie bereits ausgeführt wurde - für den Berufungsfall, dass das DBA Deutschland anders als das gegenständlich anzuwendende DBA Schweiz ausdrücklich anordnet, dass die allgemeine Regelung des Absatz eins nicht gilt, wenn die Person die Grenzgängerkriterien erfüllt. Dies gilt es in wörtlicher, historischer und systematischer Interpretation zu beachten.
- In **EAS 324** wird ausgeführt, dass beispielsweise die Arbeitsverrichtung in der Wohnung grundsätzlich für die Grenzgängereigenschaft schädlich ist. Züger sieht dies mit überzeugender Begründung anders und der Senat ist ihm mit dieser Entscheidung gefolgt. Denn es ist mit dem Zweck der Abkommensregelung nicht vereinbar, dass das

Besteuerungsrecht, das dem Wohnsitzstaat zugewiesen ist, eine Einschränkung erfahren soll, wenn ein Grenzgänger zu Hause arbeitet.

- Auf **EAS 716 und 2758** wurde bereits eingegangen.
- In **EAS 2158** (gemeint EAS 2135, SWI 11/2002, 538) wird jedenfalls zum Teil, wie das nachfolgende Zitat zeigt, exakt jene Meinung vertreten, die auch dieser Entscheidung zugrunde liegt: *"Die österreichisch-deutsche Regelung, wonach bei jahresdurchgängiger Beschäftigung bei einem grenznahen Unternehmen jemand entweder während des ganzen Jahres oder überhaupt nicht als Grenzgänger eingestuft wird, je nachdem ob die Grenzgängerkriterien an mehr als 45 Tagen als nicht erfüllt anzusehen sind oder nicht, ist im österreichisch-schweizerischen Verhältnis nicht anwendbar. Im Verhältnis zur Schweiz kann es daher durchaus sein, dass jemand nur während eines Teiles des Jahres oder während mehrerer Jahresteile die Grenzgängereigenschaft besitzt."* Die vom Bw zitierte Auskunftspassage sagt nur aus, dass *"wegen Drittstaatenentsendung die Grenzgängereigenschaft verloren"* gehen kann, beschreibt aber nicht die näheren Umstände.
- Eine Auseinandersetzung mit **EAS 1442** fand bereits statt.
- Die Rechtsansicht des **dBMF** erging jedenfalls nicht zu Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz.
- Eine offizielle, publizierte und mit Österreich akkordierte Stellungnahme der **Eidgenössischen Steuerverwaltung** zu der hier strittigen Auslegung von Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz ist nicht bekannt.
- Das **OECD Musterabkommen** trägt mangels einer Grenzgängerregelung nichts zur Lösung der strittigen Frage bei.
- Die Judikatur des **BFH** eignet sich aus den bereits dargelegten Gründen nur beschränkt als Auslegungshilfe für Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz.
- Auch eine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des **VwGH** fand bereits statt.
- Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei der gegenständlichen Senatsentscheidung um eine solche, die auf Verlangen des Referenten (§ 284 Abs. 1 Z 2 BAO) getroffen wurde, um zu einer Vereinheitlichung der divergierenden **Rechtsprechung des UFS** zu gelangen. **RV/0028-F/06** findet in der hier vertretenen Ansicht Deckung, wonach die Grenzgängereigenschaft mit Wirkung für das gesamte Jahr verloren geht, wenn bezogen auf das Jahr beispielsweise wegen Drittstaatenentsendung nicht mehr deutlich überwiegend gependelt wird. **RV/0337-F/07** ist für diese Entscheidung quasi Vorbild, allerdings mit der Einschränkung, dass Drittlandentsendungen nur solange auszublenden sind, solange noch überwiegend die Grenzgängervoraussetzungen erfüllt werden. Die Auffassung, welche **RV/0200-F/06** zugrunde liegt, wurde mit dieser Entscheidung, gestützt auf ausführlich dargelegte Argumente, weiterentwickelt.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung teilweise, das heißt unter Freistellung eines Einkünfteteiles in Höhe von 7.840,93 € stattzugeben.

Feldkirch, am 16. Mai 2008