



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, PLZ A /Fluss, Straße, vertreten durch UV, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, PLZ A /Fluss, Stadtplatz, vom 24. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A-B-C vom 14. November 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Der verheiratete Berufungswerber hat seinen Wohnsitz seit vielen Jahren in A und war bis Ende des Jahres 2000 bei der ebendort ansässigen Firma Z-Österreich GmbH (aktuell: Z-Austria GmbH) unselbständig beschäftigt.

Mit 1. Jänner 2001 wechselte der Berufungswerber, der laut ZMR-Abfrage österreichischer Staatsbürger ist, konzernintern seinen Arbeitgeber und steht seither in einem Beschäftigungsverhältnis zur in Stadt, Deutschland situierten, im Bereich Mess- und Verfahrenstechnik international tätigen Z-Deutschland GmbH, für die er laut Punkt 1 des konkreten Anstellungsvertrages als Service-Techniker tätig ist. Als Erfüllungsort für alle aus diesem Anstellungsverhältnis resultierenden Ansprüche ist unter Punkt 17 dieses Vertrages Stadt, Deutschland festgelegt. Vertragspunkt 1 räumt der beschäftigenden Z-Deutschland GmbH (im Folgenden auch deutsche Arbeitgeberin) jedoch das Recht ein, den

Berufungswerber, ohne dass es einer Kündigung bedürfte, auch an einen anderen Arbeitsplatz, selbst an einen anderen Ort zu versetzen, und ihn auch mit anderen zumutbaren Tätigkeiten zu betrauen.

Noch vor dieser beruflichen Veränderung stellte das Wohnsitzfinanzamt dem Berufungswerber im Dezember 2000 eine zur Vorlage bei der künftigen deutschen Arbeitgeberin dienende Bestätigung aus, dass er bei der bestätigenden inländischen Abgabenbehörde unter Steuernummer 000/0000 zur Einkommensteuererhebung erfasst ist. Seit dem Veranlagungszeitraum 2001 hat der steuerlich vertretene Berufungswerber nunmehr beim inländischen Wohnsitzfinanzamt jährlich Einkommensteuererklärungen (Formular E 1) zur Offenlegung seiner ausländischen Lohn Einkünfte eingereicht, denen zum Einkünftenachweis jeweils von der Personalabteilung der Z-Deutschland GmbH (Stadt, Deutschland ) ausgestellte Lohnbescheinigungen (Formular E 16) beige geschlossen waren. Aufgrund dieser Abgabenerklärungen erließ das Wohnsitzfinanzamt Einkommensteuerbescheide für den Berufungswerber für die Jahre 2001 bis 2003, mit denen die erklärten ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jeweils im Veranlagungsweg der österreichischen Einkommensteuer unterworfen, und in denen jeweils auch Grenzgängerabsetzbeträge berücksichtigt wurden.

In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das streitgegenständliche Jahr 2004 erklärte der Berufungswerber wiederum nur ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv. 39.212,57 €, die dabei konkret im Erklärungsfeld „ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (Kennziffer 440)“ eingetragen waren.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2006 teilte der Parteienvertreter dem Finanzamt zu diesen Erklärungsdaten mit, dass der Berufungswerber im Jahr 2004 laut beige geschlossener Aufstellung praktisch weltweit bei Kunden seines Arbeitgebers mit der Montage bzw. Inbetriebnahme von Waagen (Dosiertechnik) beschäftigt gewesen wäre, die einzelnen Auslandsaufenthalte nur durch Familienheimfahrten an Wochenenden, Krankenstände und Urlaube unterbrochen worden wären, und deshalb für die erklärten ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Verweis auf die Berufsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS), Außenstelle Feldkirch, vom 5. Oktober 2005 (GZ. RV/0016-F/04) Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geltend gemacht werde. Mit diesem Schreiben wurden dem Finanzamt auch ein von der Z-Deutschland GmbH (Personalabteilung) ausgestellter Lohnzettel für 2004 und weiters nachstehende Aufstellung übermittelt.

Montageeinsätze 2004	
01.01. – 31.01.	<i>Urlaub</i>
02.02. – 03.02.	<b>BRD</b>
04.02. – 07.02.	Griechenland

08.02. – 16.02.	Philippinen
17.02. – 26.02.	Rumänien
27.02. – 14.03.	Pakistan
15.03. – 28.03.	<i>krank</i>
29.03. – 02.04.	<b>BRD</b>
05.04. – 30.04.	Sambia
03.05. – 07.05.	Rumänien
10.05. – 12.05.	Kroatien
13.05. – 28.05.	<i>Urlaub</i>
01.06. – 13.06.	Griechenland
14.06. – 01.07.	Ungarn
05.07. – 06.08.	Griechenland
09.08. – 13.08.	<b>BRD</b>
16.08. – 31.08.	Ungarn
01.09. - 05.09.	Urlaub
06.09. – 11.09.	Rumänien
13.09. – 14.09.	<b>BRD</b>
14.09. – 17.09.	Ungarn
20.09. – 23.09.	Kroatien
27.09. – 03.10.	<i>krank</i>
04.10. – 03.12.	Spanien
06.12. – 20.12.	<b>BRD</b>
21.12. – 31.12.	<i>Urlaub</i>

Aus der vorgelegten Lohnbescheinigung ergibt sich, dass der Berufungswerber im Jahr 2004 Bruttobezüge von 54.436,88 € erhalten hat. Diese setzten sich aus den laufenden Bezügen zuzüglich sonstiger Bezüge von 3.920,96 €, Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge einschließlich darauf entfallender Überstundenzuschläge von 2.664,16 €, normaler Überstundenzuschläge von 2.416,03 € sowie Schmutz-, Erschwernis-, Gefahren- und Auslandszulagen von gesamt 3.740,67 € zusammen. Abzüge erfolgten im konkreten Jahr einerseits vom laufenden Lohn aufgrund der Pflichtbeiträge an die Pensions- bzw. Arbeitslosenversicherung iHv. 6.626,28 € sowie der Beiträge an die gesetzliche Krankenversicherung iHv. 3.217,90 € und andererseits von den Sonderzahlungen iZm. vorgenannten (Pflicht)Beiträgen iHv. 544,13 €. An Diäten wurden dem Berufungswerber im Jahr 2004 Tages- und Nächtigungsgebühren iHv. 5.772,00 € bzw. 4.501,42 € sowie Reisekostenvergütungen iHv. 8.306,77 € ausbezahlt.

Mit oa. Berufungsentscheidung RV/0016-F/04 hat der UFS die nationale Steuerbefreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aufgrund entsprechenden Parteieinwandes auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität geprüft und ist dabei sinngemäß zusammengefasst zum Ergebnis gelangt, dass diese Bestimmung im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechtes insoweit, als sich ihr persönlicher Anwendungsbereich tatbestandsgemäß nur auf Arbeitneh-

mer „inländischer Betriebe“ beschränke, zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar gegen die im Artikel 39 EG-Vertrag (EGV) garantierte Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit und das darin verankerte Diskriminierungsverbot verstoße. Da es sich bei Art. 39 EGV um in Österreich unmittelbar wirksames Gemeinschaftsrecht handle, und Gemeinschaftsrecht mit solcher Wirkung Anwendungsvorrang gegenüber dazu widersprüchlichem nationalen Recht zukomme, habe § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 beim innerstaatlichen Rechtsvollzug in Fällen mit Gemeinschaftsbezug hinsichtlich seines Anspruchserfordernisses „inländischer Betrieb“ unangewendet zu bleiben. Bei Zutreffen der sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen finde § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 demnach auch für Arbeitnehmer Anwendung, die bei im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgebern beschäftigt seien, und im Rahmen dieses Beschäftigungsverhältnisses begünstigte Auslandstätigkeiten im Sinne der konkreten Steuerbefreiungsnorm verrichteten.

Im nunmehr vorliegenden Fall wurde der Berufungswerber anlässlich des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens für 2004 aufgrund erfolgter Antragstellung iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vom Finanzamt mittels Vorhaltes zur Darstellung der Ermittlung des unter KZ 440 erklärten Einkünftebetrages, ferner zur Vorlage aller im Jahr 2004 beim Arbeitgeber eingereichten Reiserechnungen sowie einer Arbeitgeberbestätigung über sämtliche Arbeitstage dieses Jahres, und weiters zur Bekanntgabe bzw. zum Nachweis aufgefordert, wie oft und wie lange er im Jahr 2004 bei seiner früheren österreichischen Arbeitgeberin Z-Österreich GmbH in A anwesend gewesen sei, da im Zuge des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens für 2001 erklärt worden wäre, dass dort für ihn auch nach dem beruflichen Wechsel nach Deutschland weiterhin ein Arbeitsplatz eingerichtet sei.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2006 beantwortete der Parteienvertreter diesen Ergänzungsvorhalt wie folgt: Der erklärte Einkünftebetrag von 39.212,57 € stelle die Differenz aus dem Jahresbruttolohn (54.436,88 €) abzüglich der vom laufenden Lohn und von den Sonderzahlungen einbehaltenen Sozialversicherungsbeiträge (9.844,18 €; 544,13 €), der gesetzlichen Freibeträge für die Zuschläge und Zulagen iSd. § 68 Abs. 1 EStG 1988 (maximal 4.320,00 €/Jahr) sowie des Freibetrages iSd. § 68 Abs. 2 EStG 1988 (maximal 516,00 €/Jahr) dar. Bei der Z-Österreich GmbH in A hätte sich der Berufungswerber im Jahr 2004 nur an einzelnen Arbeitstagen insgesamt etwa sieben bis acht Mal aufgehalten, wann dies genau gewesen wäre, sei dem Berufungswerber jedoch nicht mehr Erinnerung. Die vom Finanzamt angeforderten Beweismittel, und zwar eine „Zeitnachweisliste für 2004“ und „Reisekostenachweise für 2004“, seien gegenständlicher Parteieingabe auftragsgemäß angeschlossen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im der Berufungsbehörde übermittelten Steuerakt des Berufungswerbers weder eine solche Zeitnachweisliste für 2004 noch Reisekostenachweise für dieses Jahr abgelegt sind. Ob diese in der Parteieingabe vom 19. Oktober 2006

angekündigten Unterlagen dem Finanzamt zugegangen sind oder nicht, kann der ausgewiesenen Aktenlage nicht entnommen werden.

Am 14. November 2006 erließ das Finanzamt für den Berufungswerber den Einkommensteuerbescheid für 2004, setzte dabei Einkommensteuer iHv. 4.076,54 € fest und wich damit von der entsprechenden Einkommensteuererklärung insofern ab, als in diesem Bescheid nur ein Teilbetrag der erklärten ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Umfang von 25.487,28 € steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, der Restbetrag von 13.725,29 € hingegen als im Inland steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Ansatz gelangten. Dieser Ansatz von steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hatte aktenkundig zur Folge, dass die steuerfrei gestellten Auslandseinkünfte wegen §§ 3 Abs. 3 iVm. 33 Abs. 10 EStG 1988 (allgemeiner Progressionsvorbehalt) in die Ermittlung des auf das übrige Einkommen des Berufungswerbers anzuwendenden Einkommensteuersatzes (Durchschnittssteuersatz) einbezogen wurden. Anhand der konkreten Bescheiddaten ist auch ersichtlich, dass bei der Einkommensteuerveranlagung für 2004 im Unterschied zu jenen für die drei vorangegangenen Jahre kein Grenzgänger-, sondern nur mehr der Verkehrsabsatzbetrag (291,00 €) berücksichtigt wurde.

Zur Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2004 verwies das Finanzamt aktenkundig nur auf die Randziffern 55 ff. der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR 2002).

Anhand des Erledigungsentwurfes zur Einkommensteuerveranlagung für 2004 (ESt-Akt 2004, S 7) ist im gegebenen Zusammenhang ersichtlich, dass das Finanzamt im vorliegenden Fall auf Basis der beigebrachten Aufstellung „Montageeinsätze 2004“ und ferner unter Annahme von 360 Tagen/Jahr (Lohnzahlungszeitraum 30 Tage x 12) für 234 Tage des Jahres 2004 vom Vorliegen und für die restlichen 126 Tage dieses Jahres deshalb vom Nichtvorliegen der Anspruchsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausgegangen ist, weil insoweit entweder befreiungsschädliche Unterbrechungen der begünstigten Auslandstätigkeiten aufgrund konsumierter Urlaube, in Anspruch genommener Krankenstände oder mehr als drei Tage andauernder Aufenthalte des Berufungswerbers in Deutschland vorgelegen wären, bzw. teilweise auch das zeitliche Anspruchserfordernis des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht erfüllt gewesen wäre. Vorangeführte Tage begünstigter bzw. nicht begünstigter Auslandstätigkeit setzte das Finanzamt dem Erledigungsentwurf folgend je ins Verhältnis zur Gesamttageszahl/Jahr (360 Tage) und brachte sodann die daraus ermittelten Prozentsätze auf den erklärten Einkünftebetrag (39.212,57 €) zur Anwendung, wodurch sich oben bezifferter steuerfreier bzw. steuerpflichtiger Einkünftebetrag für 2004 errechnete.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für 2004 erhob der steuerliche Vertreter nach Fristverlängerung am 24. Jänner 2007 rechtzeitig Berufung und brachte unter Hinweis auf Rz 65 der LStR 2002, wonach Urlaube bzw. Krankenstände einer begünstigten Auslandstätigkeit

zuzurechnen seien, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach einem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen *Baustelle* wieder aufnehme, vor, dass damit im Berufungsfall die Steuerbefreiung für die Zeiträume 1. Jänner bis 3. Februar 2004 (34 Tage) und 6. Dezember bis 31. Dezember 2004 (26 Tage) zu Unrecht versagt worden wäre, weil tatsächlich folgende Auslandseinsätze des Berufungswerbers stattgefunden hätten:

24.11. <b>2003</b> – 02.12.2003	Slowenien
03.12.2003 – 07.12.2003	Sardinien
08.12.2003 – 15.12.2003	BRD
16.12.2003 – 31.01. <b>2004</b>	Urlaub
02.02.2004 – 03.02.2004	BRD
04.02.2004 – 07.02.2004	Griechenland
04.10. <b>2004</b> – 03.12.2004	Spanien
06.12.2004 – 20.12.2004	BRD
21.12.2004 – 31.12.2004	Urlaub
03.01. <b>2005</b> – 28.02.2005	Spanien

Es wurde deshalb beantragt, den angefochtenen Bescheid im Berufungsweg dahin gehend abzuändern, dass auch die auf vorgenannte Zeiträume (insgesamt 60 Tage) entfallenden Lohnbezüge (6.535,20 €) gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei gestellt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2007 gab das Finanzamt dieser Berufung unter folgenden Erwägungen keine Folge: In den Randziffern 55 bis 70a der LStR 2002 seien die begünstigten Auslandstätigkeiten iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 behandelt. Im vorliegenden Fall sei entgegen der im Berufungsschriftsatz angeführten Rz 65 auf die Rz 67 zu verweisen, in der ua. wie folgt ausgeführt werde: „Wird im Anschluss an eine nicht schädliche Dienstreise ein Kurzurlaub konsumiert, so wirkt sich dieser Kurzurlaub auf die begünstigte Auslandstätigkeit unterbrechend aus usw.“ Vorliegender Sachverhalt weise keinen Kurz-, sondern einen Urlaub über den ganzen Monat Jänner 2004 aus. Im Berufungsjahr habe die begünstigte Auslandstätigkeit des Rechtsmittelwerbers somit erst am 4. Februar in Griechenland begonnen. Im Übrigen lägen begünstigungsschädliche Unterbrechungen iZm. mit Auslandstätigkeiten auch vor, wenn eine Dienstreise in den Stammbetrieb des Arbeitnehmers führe, und der dortige Aufenthalt länger als drei Tage währe.

Dagegen stellte der Parteienvertreter am 2. März 2007 zeitgerecht einen mit einem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verbundenen Berufungsvorlageantrag und führte darin wie folgt aus: Rz 65 der LStR 2002 sehe vor, dass Urlaube oder Krankenstände einer begünstigten Auslandstätigkeit zuzurechnen seien, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach dem Urlaub oder Krankenstand die Tätigkeit auf einer ausländischen *Arbeitsstelle* wieder aufgenommen, und die ununterbrochene Tätigkeit im Ausland zuvor bereits länger als einen

Monat gedauert habe. Bei Zutreffen dieser Voraussetzungen sei es nach weiteren Ausführungen in den LStR 2002 unerheblich, wo die Urlaubstage verbracht würden. Rz 67 der LStR 2002 beschäftige sich mit schädlichen und unschädlichen Unterbrechungen von begünstigten Auslandstätigkeiten. Dienstreisen stellten danach dann keine schädliche Unterbrechung dar, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen würden, und die Tätigkeit unmittelbar im Anschluss daran bei (irgend) einem begünstigten ausländischen Vorhaben fortgesetzt werde. Dies gelte auch, wenn die Dienstreise in den inländischen Stammbetrieb des Arbeitnehmers führe, aber höchstens drei Arbeitstage (ohne Reisezeit) dauere.

Außer Streit stehe, dass der Rechtsmittelwerber im Berufungsjahr auch Reisen nach Deutschland, wo sich sein Stammbetrieb befinde, unternommen habe. Bei diesem deutschen Stammbetrieb handle es sich jedoch um keinen „inländischen Stammbetrieb iSd. Rz 67 der LStR 2002“, so dass die insoweit vorgesehene zeitliche Aufenthaltsbeschränkung von drei Tagen auf den Berufungsfall nicht übertrag- bzw. anwendbar sei. Das Aufsuchen des deutschen Stammbetriebes im Streitjahr sei daher bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen selbst dann nicht befreiungsschädlich gewesen, wenn sich der Berufungswerber dort länger als drei Tage aufgehalten habe. Außerdem habe das Finanzamt im konkreten Zusammenhang verkannt, dass es sich bei den beruflichen Tätigkeiten des Berufungswerbers in Deutschland im Streitjahr nicht nur um Reisen in den deutschen Stammbetrieb gehandelt, sondern dieser in Deutschland auch begünstigte Montagetätigkeiten ausgeführt habe. Dienstreisen in das österreichische Tochterunternehmen der deutschen Arbeitgeberin habe der Rechtsmittelwerber im Streitjahr nicht unternommen.

Der bekämpfte Bescheid erweise sich schließlich auch deshalb als nicht rechtskonform, weil das Finanzamt bei Berechnung der Monatsfrist des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erst mit Beginn des Jahres 2004 begonnen und es damit bereits zuvor aufgrund begünstigter Auslandstätigkeiten des Berufungswerbers im Jahr 2003 erworbene Zeiträume unberücksichtigt gelassen habe. Diese Vorgangsweise sei gesetzlich nicht gedeckt, da § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 wortlautgemäß nur auf eine „ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehende Auslandstätigkeit“ abstelle.

Aus den angeführten Gründen wäre es im streitgegenständlichen Zeitraum daher zu keinen schädlichen Unterbrechungen von begünstigten Auslandstätigkeiten des Berufungswerbers gekommen. Die vom Rechtsmittelwerber damals konsumierten Urlaube seien den damaligen begünstigten Auslandstätigkeiten ebenfalls zuzurechnen, weil die Urlaubskonsumationen jeweils erst nach Überschreiten der gesetzlichen Monatsfrist erfolgt wären, und der Berufungswerber jeweils unmittelbar anschließend daran wieder bei einer ausländischen Arbeitsstelle zum Einsatz gekommen wäre.

Im März 2007 legte das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 antragsgemäß der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

### Über die Berufung wurde erwogen:

Vorliegender Sachverhalt ist dadurch gekennzeichnet, dass der in A grenznah zu Deutschland wohnhafte Berufungswerber seit dem Jahr 2001 in einem Beschäftigungsverhältnis zur Firma Z-Deutschland GmbH mit Sitz in Stadt, Deutschland steht. Dem zugrunde liegenden Anstellungsvertrag ist zu entnehmen, dass der Berufungswerber beim vorgenannten, im Mess- und Verfahrenstechnikbereich international tätigen Unternehmen als Service-Techniker eingestellt und dabei ausdrücklich vereinbart wurde, dass er von diesem jederzeit auch ohne Kündigung vom vertraglich festgelegten Arbeitsort Stadt, Deutschland an einen anderen Ort versetzt werden darf.

In seiner beim inländischen Wohnsitzfinanzamt für das Streitjahr 2004 eingereichten Einkommensteuererklärung legte der Berufungswerber ausschließlich ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit belegt durch eine von der vorgenannten deutschen Arbeitgeberin ausgestellte Lohnbescheinigung offen, beantragte hierfür insgesamt Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 und brachte antragsbegründend vor, dass er im streitgegenständlichen Zeitraum für seine Arbeitgeberin weltweit mit der Montage und Inbetriebnahme von Waagen tätig gewesen wäre.

**§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** lautete in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl I 71/2003 (Anm.: Fassung vor dem AbgÄG 2005) wie folgt:

*„Von der Einkommensteuer befreit sind auch Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.*

*a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.*

*b) Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen 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.“*

Da oben zitierte Steuerbefreiungsbestimmung wortlautgemäß nur auf Arbeitnehmer „inländischer Betriebe iSd. Legaldefinition im § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988“ Anwendung findet, der Berufungswerber für das Streitjahr aber nichtselbständige Einkünfte von einer deutschen Arbeitgeberin erklärt hat, verwies dessen steuerlicher Vertreter bereits im erstin-



stanzlich abgeführten Verfahren zur Unbeachtlichkeit dieses Anspruchserfordernisses für vorliegenden Fall auf die Berufungsentscheidung RV/0016-F/04, mit der der UFS das Tatbestandsmerkmal „inländischer Betrieb“ des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im Hinblick auf Art. 39 EGV (Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit) für gemeinschaftsrechtswidrig erachtet und ausgesprochen hat, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bei Zutreffen der übrigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen aufgrund des Anwendungsvorranges des Art. 39 EGV auch auf Arbeitnehmer von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgebern Anwendung zu finden habe. Zum Nachweis seines Antragsvorbringens legte der Berufungswerber damals aktenkundig auch eine als „Montageeinsätze 2004“ betitelte Aufstellung vor, aus der als Einsatzgebiete im konkreten Jahr *Deutschland, Griechenland, Rumänien, Pakistan, Sambia, Kroatien, Ungarn, Spanien sowie die Philippinen* (einige dieser Länder dabei auch mehrmals) und außerdem die auf Urlaube und Krankenstände entfallenen Zeiträume hervor gehen.

Mit nunmehr bekämpftem Einkommensteuerbescheid für 2004 folgte das Finanzamt dem konkreten Parteiantrag nur teilweise, in dem darin zwar ein Einkünfteanteil von 25.487,28 € gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei beurteilt, der restliche erklärte Einkünfteanteil von 13.725,29 € jedoch als im Inland steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit angesetzt wurde. Der Ansatz dieser steuerpflichtigen Einkünfte hatte zur Folge, dass die steuerfrei gestellten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aufgrund der Anordnung im § 3 Abs. 3 EStG 1988 zur Durchschnittssteuersatzermittlung herangezogen wurden. Bei dieser Durchschnittssteuersatzermittlung berücksichtigte das Finanzamt im Hinblick auf § 33 Abs. 5 EStG 1988 ausschließlich den Verkehrsabsetzbetrag, der Grenzgängerabsetzbetrag kam bei der Einkommensteuerveranlagung für 2004 abweichend zu den Vorjahren erstmals nicht mehr zum Ansatz.

Aus diesen Bescheidgrundlagen ergibt sich inhaltlich zunächst, dass der bei einer deutschen Arbeitgeberin beschäftigte Berufungswerber für das Streitjahr nicht mehr als österreichischer Grenzgänger nach Deutschland qualifiziert, ungeachtet dessen aber von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht Österreichs an den von ihm für das Jahr 2004 erklärten Auslandseinkünften ausgegangen wurde. Für die im angefochtenen Bescheid steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zum Ansatz gekommenen Bezugssteile sah die Erstbehörde im insoweit zugrunde gelegten Sachverhalt damit auch die Anspruchsvoraussetzungen dieser Steuerbefreiungsnorm als insgesamt erfüllt an, bzw. erstreckte sie damit im Sinne der Berufungsentscheidung RV/0016-F/04 des UFS auch im vorliegenden Fall aufgrund Vorliegens einer deutschen Arbeitgeberin den persönlichen Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 wegen des Anwendungsvorranges des Art. 39 EGV von „Arbeitnehmer eines *inländischen Betriebes*“ auf „Arbeitnehmer eines *im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgebers*“. Den im angefochtenen Bescheid als steuerpflichtig zum Ansatz gekommenen ausländischen

Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit versagte das Finanzamt die begehrte Steuerbefreiung aktenkundig deshalb, weil diesen Einkünften entweder begünstigte Auslandstätigkeiten von unter einem Monat zugrunde gelegen wären oder es zu befreiungsschädlichen

Unterbrechungen von begünstigten Auslandstätigkeiten dadurch gekommen wäre, dass sich der Berufungswerber im deutschen Stammbetrieb länger als drei Tage aufgehalten, er Urlaub bereits innerhalb der gesetzlichen Monatsfrist des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gemacht oder er Urlaube konsumiert bzw. Krankenstände in Anspruch genommen hätte, denen unmittelbar daran anschließend berufliche Tätigkeiten im deutschen Stammbetrieb nachgefolgt wären.

**§ 115 Abs. 1 BAO** bestimmt, dass die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Wenn den Abgabenbehörden mit dieser Bestimmung die amtswegige Ermittlung der *tatsächlichen* Verhältnisse überantwortet ist, so bedeutet dies, dass im Einzelfall sachverhaltsbezogen stets die materielle Wahrheit zu erforschen ist. Unter der darin weiters auferlegten Pflicht zur amtswegigen Ermittlung der *rechtlichen* Verhältnisse wird verstanden, dass die Abgabenbehörden steuerliche Vorschriften aus eigenem (außer in Antragsverfahren) zu berücksichtigen haben, was nicht nur die Bestimmungen des nationalen, sondern auch jene des zwischenstaatlichen Steuerrechtes einschließt (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 115 Rz 2). Entsprechend dieser amtswegigen Ermittlungspflicht iSd. § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe der Abgabenbehörde *erster* Instanz, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0201). Dieser Aufgabe ist das Finanzamt im streitgegenständlichen Fall aus nachstehend angeführten Gründen jedoch nur unzureichend nachgekommen.

Vorauszuschicken ist, dass der Berufungswerber seinen oben angeführten inländischen Familienwohnsitz nach seinem Wechsel zu einer deutschen Arbeitgeberin zu Beginn des Jahres 2001 aktenkundig beibehalten hat. Angesichts dieser Sachlage ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass der Berufungswerber im Streitjahr zufolge § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt mit seinem Welteinkommen (in- und ausländische Einkünfte) einkommensteuerpflichtig, und Österreich damals mangels gegenteiliger Anhaltspunkte auch sein Ansässigkeitsstaat iSd. zwischenstaatlichen Steuerrechtes war.

Für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2003 wurde der Berufungswerber von der Abgabenbehörde aktenkundig als österreichischer Grenzgänger nach Deutschland qualifiziert, und deshalb von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht Österreichs an den für diese Jahre erklärten ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen. Die auf dieser Annahme basierenden Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2003 sind rechtskräftig und

auch nicht entscheidungsgegenständlich, dennoch sei dazu an dieser Stelle angemerkt, dass dem Berufungswerber in vorgenannten Veranlagungszeiträumen mit Rücksicht auf die Aktenlage (vertraglicher Arbeitsort in Stadt, Deutschland und überwiegender beruflicher Einsatz in anderen Ländern) Grenzgängerstatus mit Rechtsfolge der Zuweisung des ausschließlichen Besteuerungsrechtes an ausländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an den Ansässigkeitsstaat nicht zugekommen ist. Als Grenzgänger gelten aufgrund Art. 9 Abs. 3 DBA Österreich - BRD ex 1954 iVm. Z 24 des Schlussprotokolls (gültig bis Einkommensteuerveranlagung 2002) bzw. Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich - BRD ex 2000 iVm. Z 8 des Zusatzprotokolls (gültig ab Einkommensteuerveranlagung 2003) nämlich nur natürliche Personen, die in dem einen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben (30-km-Zone beiderseits der Grenze), und die im Wesentlichen arbeitstäglich vom Arbeitsort an den Wohnsitz zurückkehren (45-Tage-Toleranzregelung lt. österreichisch-deutscher Verständigungsvereinbarung, AÖF 283/1986; FJ 2002, 250).

Was das entscheidungsgegenständliche Jahr 2004 betrifft, ist zunächst festzustellen, dass sich die finanzbehördlichen Ermittlungen im diesbezüglichen Einkommensteuerveranlagungs- und anschließenden erstinstanzlichen Berufungsverfahren aktenkundig auf die Prüfung des Vorliegens der Anspruchsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 konzentriert und beschränkt haben. Dabei wurde der Berufungswerber nach ausgewiesener Aktenlage nämlich ausschließlich aufgefordert, die Ermittlung des erklärten Einkünftebetrages darzustellen, allfällige berufliche Anwesenheiten bei der ehemaligen inländischen Arbeitgeberin Z-Österreich GmbH (A ) für das Streitjahr bekannt zu geben, eine Arbeitgeberbestätigung über sämtliche Arbeitstage im Jahr 2004 beizubringen, und sämtliche in diesem Jahr an den Arbeitgeber gelegten Reiserechnungen vorzulegen. Diese Erhebungsschritte waren schon mit Rücksicht und Blick auf den Gesamttatbestand des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 jedenfalls unzureichend. Denn selbst wenn man davon ausgeht, dass die vorgenannten abverlangten, im Steuerakt des Berufungswerbers allerdings nicht auffindbaren Beweismittel dem Finanzamt damals tatsächlich zugegangen sein sollten, konnten anhand oa. Erhebungsschritte wenn überhaupt insgesamt nur Erkenntnisse zur Beurteilung des Vorliegens des zeitlichen Anspruchserfordernisses des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Monatsfrist) sowie dazu gewonnen werden, ob sich der Berufungswerber im Streitjahr zu den laut vorgelegter Aufstellung „Montageeinsätze 2004“ angegebenen Zeiträumen tatsächlich aus beruflichen Gründen in den dort ausgewiesenen Ländern aufgehalten, und ob er damals auch berufliche Tätigkeiten in Österreich ausgeübt hat. Ob es sich bei den beruflichen Auslandsaufenthalten im Streitjahr tatsächlich auch um „begünstigte Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen im Ausland iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988“ gehandelt hat, war mittels dieser

Erhebungsschritte allein jedoch nicht verifizierbar. Für eine gesicherte Annahme in diese Richtung genügte es im Übrigen auch nicht, dass der Berufungswerber im Streitjahr aktenmäßig dokumentiert bei einem im Mess- und Verfahrenstechnikbereich tätigen Unternehmen als Service-Techniker beschäftigt war, und er im erstinstanzlichen Verfahren das Vorliegen begünstigter Tätigkeiten iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 behauptet hat, weil vorgeannten Fakten im gegebenen Zusammenhang nur Indizwirkung, jedoch keine Beweiskraft zukommen konnte, und es hinsichtlich des konkreten Parteivorbringens aktenkundig auch nur bei unbewiesenen Behauptungen geblieben ist. Da der Steueraktenlage keinerlei Beweisaufnahmen und –ergebnisse dahin gehend entnehmbar sind, bei welchen Auslandsvorhaben (Anlagenerrichtungen) der Berufungswerber im Streitjahr tatsächlich zum Einsatz gekommen, und mit welchen Aufgabenstellungen er dabei konkret konfrontiert gewesen ist, sind im Berufungsfall daher schon aus diesem Grund entscheidungswesentliche Grundlagen bislang unerhoben geblieben.

Des Weiteren wäre gegenständlicher Fall, zumal sich dieser aufgrund Vorliegens von Lohnbezügen von einer in Deutschland ansässigen Arbeitgeberin maßgeblich von den iZm. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 regelmäßig zu beurteilenden Fällen (inländischer Arbeitgeber) unterscheidet, sachverhaltsmäßig wie rechtlich nicht allein unter dem Blickwinkel des nationalen, sondern auch des zwischenstaatlichen Steuerrechts zu prüfen gewesen, da der auf § 1 Abs. 2 EStG 1988 gründende innerstaatliche Besteuerungsanspruch an den erklärten Auslandseinkünften durch das Abkommensrecht beschnitten sein kann (taxlex 2006, 576).

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gilt zwar unzweifelhaft unabhängig von der Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), für den Fall des Bestandes eines solchen kommt diese nationale Steuerbefreiungsnorm aber nur *solange* zum Tragen, als die *Steuerhoheit nach dem DBA tatsächlich noch bei Österreich liegt* (Lexikon Personalrecht & Betriebswichtiges 2007). DBA gehen innerstaatlichem Steuerrecht nämlich als Spezialvorschriften vor und geben Auskunft darüber, ob nationales Steuerrecht in einem international gelagerten Fall unverändert oder modifiziert anzuwenden ist. Mit Rücksicht darauf, dass der Berufungswerber im Streitjahr in Österreich ansässig war, und er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von einer deutschen Arbeitgeberin erklärt hat, denen laut Aktenlage Tätigkeitsausübungen in diversen europäischen und außereuropäischen Ländern zugrunde gelegen sind, wäre im abgeführten Verfahren somit auch eine nähere Auseinandersetzung mit den im Berufungsfall in Betracht kommenden DBA und zwar konkret mit jenen DBA-Bestimmungen angezeigt bzw. erforderlich gewesen, die die Verteilung des Besteuerungsrechtes an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (private Aktivbezüge) zwischen Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat und die Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Methodenartikel) regeln (AÖF 1998/70; Doralt, Kommentar EStG 1988 § 3 Rz 59).

Dass diesen einschlägigen Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes vorliegend bisher offensichtlich nicht das nötige Augenmerk geschenkt wurde, zeigt sich schon daran, dass die auf vom Berufungswerber in Deutschland ausgeübte unselbständige Arbeit entfallenden Einkunftsteile des Streitjahres trotz erstinstanzlich angenommener Ansässigkeit der Arbeitgeberin in Deutschland im abgeführten Verfahren nur im Hinblick auf ihre Tauglichkeit für eine Steuerbefreiung iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geprüft und im angefochtenen Bescheid auch dementsprechend rechtlich beurteilt wurden, obwohl bei solcher Sachverhaltsannahme der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers mangels Anwendbarkeit der Monteur- bzw. 183-Tage-Klausel (Art. 15 Abs. 2 lit. b DBA-BRD ex 2000) kein Besteuerungsrecht an den auf den Tätigkeitsstaat entfallenden Bezügen hat, sondern dieses gemäß Art. 15 Abs.1 DBA-BRD ex 2000 grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zukommt.

Außerdem wurde im erstinstanzlichen Verfahren auch dem Umstand, dass der Berufungswerber bei einem international tätigen Konzernunternehmen beschäftigt ist, nach Auffassung der Referentin zu wenig Beachtung geschenkt.

Anhand der Internethomepage <http://www.Z-Deutschland-GmbH.de> ist ersichtlich, dass die Z-Deutschland GmbH, Stadt, Deutschland, zur international agierenden Z-Konzerngruppe gehört. Dieser Konzern hat weltweit über 25 Standorte mit mehreren Niederlassungen, 130 Vertretungen, 30 Service Stützpunkte und 14 Fertigungsstätten, wobei sich diese Dependancen laut oa. Homepage auf allen Erdkontinenten und insbesondere auch in all jenen Ländern finden, in denen der Berufungswerber im Streitjahr nach von ihm selbst vorgelegter Aufstellung „Montageeinsätze 2004“ im Einsatz war. Das Finanzamt hat im erstinstanzlich abgeführten Verfahren aufgrund entsprechender Anhaltspunkte aus der Einkommensteuer-Veranlagung für 2001 aktenkundig zwar überprüft, ob der Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum auch im Betrieb seiner früheren konzernzugehörigen Arbeitgeberin Z-Österreich GmbH in A beruflich tätig war, jedoch keinerlei Erhebungen insbesondere dazu durchgeführt, bei welchen Unternehmen der Rechtsmittelwerber anlässlich seiner aktenkundigen Auslandsentsendungen im Jahr 2004 tätig war, und auf welchen Rechtsgrundlagen diese Entsendungen jeweils erfolgt sind.

Auch aufgrund dieser unterbliebenen Ermittlungen in Zusammenschau mit obigen Feststellungen anhand der Internethomepage der Z-Deutschland GmbH erweist sich der Sachverhalt des vorliegenden Falles jedenfalls als noch ergänzungsbedürftig, ist damit doch völlig ungeklärt geblieben, ob der Berufungswerber im Rahmen seiner Auslandsentsendungen im Jahr 2004 bei konzernfremden oder/und konzernzugehörigen Unternehmen tätig war.

Feststellungen in diese Richtung sind gegenständlich außer iZm. der Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 schon deshalb unerlässlich, weil die Verteilung des Besteuerungsrechtes an Vergütungen aus unselbständiger Arbeit (private Aktivbe-

züge) zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat eines Arbeitnehmers laut Abkommensrecht ua. dadurch bestimmt wird, ob der Arbeitnehmer im Entsendungsland in einer dortigen Betriebsstätte seines Arbeitgebers tätig geworden ist, bzw. ob es anlässlich der Auslandsentsendung eines Arbeitnehmers zu einem Arbeitgeberwechsel und damit zu einer Ansässigkeit des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat des entsendeten Arbeitnehmers gekommen ist (ÖStZ 2003, 452; SWI 1998, 399; SWI 2000, 503; FJ 2002, 250).

Die **Verteilung des Besteuerungsrechtes an Einkünften aus unselbständiger Arbeit (private Aktivbezüge)** ist in den meisten DBA iSd. **Artikel 15 OECD-Musterabkommen (MA)** geregelt.

**Art. 15 Abs. 1 OECD-MA** sieht vor, dass *Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, es sei denn die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.*

Absatz 1 dieses Artikels weist also das Besteuerungsrecht für private Aktiveinkünfte aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Der andere Vertragsstaat darf nur dann und insoweit besteuern, als die Vergütungen auf unselbständige Arbeit entfallen, die auf seinem Territorium ausgeübt wird (Arbeitsortprinzip, physische Anwesenheit des Arbeitnehmers). Steht dem Tätigkeitsstaat aufgrund des Arbeitsortprinzips das Besteuerungsrecht an vorgenannten Vergütungen zu, wird damit dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das Besteuerungsrecht an diesen Vergütungen noch nicht verwehrt.

Ob Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die auf eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit entfallen und vom Tätigkeitsstaat besteuert werden dürfen, (auch) vom Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden dürfen, ergibt sich *im Regelfall* erst aus dem **Methodenartikel** in den einzelnen DBA. Dieser kann zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung in Anlehnung an Art. 23 OECD-MA vorsehen, dass der *Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers* die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte Tätigkeit entfallenden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit *unter Progressionsvorbehalt* von der innerstaatlichen Besteuerung freizustellen hat, oder er solche Einkünfte *auch besteuern kann und* dabei die im „anderen Vertragsstaat“ darauf erhobene Steuer auf die eigene Steuer *anzurechnen hat*.

*Vereinzelte* wird in DBA das Besteuerungsrecht für Lohnvergütungen, die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte Arbeit entfallen, abweichend zum Wortlaut des Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz OECD-MA bereits in der Verteilungsnorm selbst *ausschließlich* dem Tätigkeitsstaat zugewiesen, was diesfalls durch Verwendung der Formulierung „nur“ zum Ausdruck kommt.

**Art. 15 Abs. 2 OECD-MA** sieht eine *Durchbrechung vom Arbeitsortprinzip* vor.

Diese als **183-Tage-Regel** bzw. **Monteurklausel** bezeichnete Bestimmung weist das Besteuerungsrecht an Vergütungen, die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit entfallen, abweichend zu Art. 15 Abs. 1 zweiter Satz OECD-MA *ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers* zu, wenn die drei nachstehenden Voraussetzungen *kumulativ* (vgl. Bindewort „und“) erfüllt sind:

**lit. a)** *Der Empfänger der Einkünfte hält sich im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, auf und*

**lit. b)** *die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Vertragsstaat (Tätigkeitsstaat) ansässig ist und*

**lit. c)** *die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat (Tätigkeitsstaat) hat.*

Fehlt es im konkreten Einzelfall nur an einer dieser Bedingungen, behält der Tätigkeitsstaat das ihm aufgrund des Arbeitsortprinzips zugewiesene Besteuerungsrecht. Schädlich aus Sicht des Ansässigkeitsstaates sind im gegebenen Zusammenhang daher das Überschreiten der 183-Tage-Frist oder sachverhaltsmäßige Feststellungen, dass der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers ansässig iSd. des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist, oder Feststellungen, dass der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung iSd. Art. 5 OECD-MA unterhält, die die für dort ausgeübte unselbständige Arbeit ausbezahlten Vergütungen des Arbeitnehmers trägt.

Der **Arbeitgeberbegriff** ist im zwischenstaatlichen Steuerrecht nicht definiert. Der Kommentar zum OECD-MA enthält jedoch iZm. Art. 15 Aussagen zur Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Arbeitgeber in Fällen des internationalen Arbeitnehmerverleihs, die Orientierungshilfe für konkrete Begriffsbestimmung sind. Außerdem kann mit Rücksicht auf Art. 3 OECD-MA, wonach „Begriffe, soweit in DBA nicht gesondert geregelt, nach nationalem Recht auszulegen sind“, auch auf die zum Arbeitgeberbegriff innerstaatlich entwickelten Kriterien zurückgegriffen werden.

*Arbeitgeber iSd. zwischenstaatlichen Steuerrechtes* ist demnach die (natürliche oder juristische) Person, die ein Recht auf den Arbeitserfolg hat, die die Verantwortlichkeit und Risiken trägt, der die Leistung geschuldet und unter deren Leitung und Kontrolle die nichtselbständige Tätigkeit ausgeführt wird, der die Weisungshoheit zukommt und die den Arbeitslohn auszahlt. Beim letztgenannten Kriterium kommt es dabei nicht auf den Zahlungsvorgang als solchen, also die rein manipulative Tätigkeit, sondern vielmehr darauf an, zu *wessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt* wird. Das zwischenstaatliche Steuerrecht stellt also auf den *wirtschaftlichen* Arbeitgeber ab, der zusammenfassend derjenige ist, in dessen Bereich der Arbeit-

nehmer organisatorisch und aufgrund der Weisungsgebundenheit eingebunden ist, und der auch den *Lohnaufwand im eigentlichen Wortsinn* trägt (AÖF 1998/70).

Die angeführte Monteurklausel kommt ua. nur dann zum Tragen, wenn die Lohnvergütungen nicht von einem oder für einen im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers ansässigen Arbeitgeber bezahlt werden. **Ansässigkeit** bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der **Arbeitgeber** aufgrund Wohnsitzes oder ständigen Aufenthaltes (natürliche Person), Ortes der Geschäftsleitung (juristische Personen) oder sonstiger Merkmale im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA).

Der **Betriebstättenbegriff** ist im **Art. 5 OECD-MA** definiert (ÖStZ 2004, 578), der dazu auszugsweise wie folgt bestimmt:

**Art. 5 Abs. 1 OECD-MA** (*allgemeine Begriffsbestimmung*) umschreibt die Betriebstätte als *feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*.

Laut Kommentar zum OECD-MA und hL. liegt eine Betriebstätte iSd. Abkommensrechtes und damit nach der für die Auslegung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (Monteurklausel) maßgeblichen Sicht vor, wenn das Unternehmen des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers zumindest die faktische Verfügungsmacht (neben Eigentum, Miete, Pacht, Untermiete, bloße Mitbenutzungsmöglichkeit von Räumen genügt somit auch eine rechtswidrige Innehabung) über eine dortige feste Geschäftseinrichtung im Sinne einer Sachgesamtheit hat, und diese Einrichtung geplantermaßen nicht nur vorübergehend, sondern mit gewisser Beständigkeit zumindest teilweise der Ausübung des konkreten Unternehmensgegenstandes dient (statisches, funktionales und zeitliches Merkmal).

**Art. 5 Abs. 2 OECD-MA** benennt *konkrete Einrichtungen* (Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikations- bzw. Werkstätte, Bergwerk, Steinbruch, Öl- und Gasvorkommen, sonstige Stätten zur Ausbeutung von Bodenschätzen), die bei Vorliegen der vorgenannten allgemeinen Anforderungen prima facie als Betriebstätte iSd. zwischenstaatlichen Steuerrechtes gelten.

**Art. 5 Abs. 3 OECD-MA** bestimmt, dass auch eine *Bauausführung oder Montage* (das Zusammenfügen, der Ein- und Umbau, das Aufstellen von vorgefertigten Einzelteilen zu einem neuen Produkt) eine Betriebstätte iSd. zwischenstaatlichen Steuerrechtes ist, wenn die allgemeinen Bedingungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA modifiziert durch ein konkret festgelegtes zeitliches Moment erfüllt sind (Absicht auf Dauerhaftigkeit ist in diesen Fällen also nicht notwendig). Absatz 3 dieses Artikels verlangt in diesem Zusammenhang, dass die Bauausführung oder Montage eine Dauer von *zwölf* Monaten überschreitet. DBA sehen vereinzelt eine davon abweichende Dauer vor.

Die Fristberechnung beginnt nach hL. in dem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen an Ort und



Stelle *unternehmerische Tätigkeiten* ausführt, die iZm. der Bauausführung/Montage stehen (Beginn des Fristenlaufes also nicht schon mit Abschluss von Verträgen, Materialanlieferung bzw. -lagerung, Personalanreise etc., sondern erst mit Aufnahme der eigentlichen Bau- bzw. Montagearbeiten; EAS 1865). Der Fristenlauf endet mit der Aufgabe der Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung oder mit Einstellung jeder durch sie ausgeübten Tätigkeit (EAS 2407).

Ist das Vorliegen einer Bauausführung oder Montage zu bejahen, sind damit das statische (feste Einrichtung) und funktionale (Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens durch diese Einrichtung) Element der Betriebsstätte bereits gegeben. Zu prüfen bleibt damit noch, ob einzelfallbezogen das Unternehmen tatsächlich Auftragnehmer ist, und ob auch das zeitliche Moment iSd. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA oder im Sinne einer anders lautenden Regelung in einem DBA gegeben ist. Bei Vorliegen aller vorgenannten Voraussetzungen gehören zur Bauausführung bzw. Montage auch Projektierungs-, Überwachungsarbeiten, Inbetriebnahmen und dergleichen. Seit dem Update des OECD-Kommentars im Jahr 2003 ist nunmehr auch die bloße Mitwirkung beispielsweise an einem Bauprojekt in Form von (geistigen) Bauplanungs- oder Bauüberwachungsleistungen trotz Nichtvorliegens einer festen örtlichen Einrichtung Betriebsstätte iSd. Abkommensrechtes (EAS 2428). Beschränken sich Montagen auf den bloßen Zusammenbau oder das Aufstellen vorgefertigter Teile, ist jedenfalls auch zu prüfen, ob das Montageunternehmen tatsächlich Verfügungsmacht über die Montagestelle hat. Dabei genügt es, wenn Gegenstände der Geschäftseinrichtung des Montageunternehmens wie Baracken, größere Montagegeräte usw. länger als zwölf Monate (oder je nach Regelung in den DBA) auf der Montagestelle verbleiben. Können Feststellungen in diese Richtung nicht getroffen werden, liegt damit keine Montagebetriebsstätte vor.

**Art. 5 Abs. 4 OECD-MA** benennt *Einrichtungen und Sachgesamtheiten*, die trotz Subsumierbarkeit unter Art. 5 Abs. 1 OECD-MA *nicht als Betriebsstätten iSd. Abkommensrechtes gelten*. Konkret angeführt werden dabei insbesondere Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung, Auslieferung von Unternehmensgütern oder –waren benutzt, Bestände von Gütern oder Waren, die nur zu vorgenannten Zwecken unterhalten werden, feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zum Zweck des Einkaufs von Gütern oder Waren oder zur Informationsbeschaffung für das Unternehmen dienen, sowie feste Geschäftseinrichtungen, in denen ausschließlich Hilfstätigkeiten (nicht der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dienende Tätigkeiten) oder Tätigkeiten vorbereitender Art (z.B. Werbung etc.) ausgeübt werden. Bestimmte Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeiten sind daher aus der abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition ausdrücklich ausgenommen (EAS 396).

Wird unselbständige Arbeit aus Sicht eines konkret in Betracht kommenden DBA *weder im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers noch im anderen Vertragsstaat* (z.B. Ansässigkeit des

Arbeitgebers), sondern in einem *Drittstaat ausgeübt*, kommt das Besteuerungsrecht für die auf die Drittstaattätigkeit entfallenden Lohnbezüge aus Sicht dieses konkreten DBA *vorerst nur dem Ansässigkeitsstaat* zu, da der *andere Vertragsstaat* an diesen nicht auf auf seinem Territorium ausgeübte unselbständige Arbeit entfallenden Bezugsteilen *kein* Besteuerungsrecht hat. Bei Vorliegen solcher Dreiecksverhältnisse (EAS 2009) oder auch einer Mehrzahl von beteiligten Drittstaaten ist in weiterer Folge stets noch zu prüfen, ob allenfalls auch DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und dem/den Drittstaat(en), in dem/denen der Arbeitnehmer beruflich tätig geworden ist, bestehen. Zutreffendenfalls ist auf solche DBA ebenfalls Bedacht zu nehmen (*EAS 232; EAS 235; EAS 619; EAS 827; EAS 1078; EAS 2009; EAS 2350*).

Der im Jahr 2004 in Österreich wohnhaft und ansässig iSd. zwischenstaatlichen Steuerrechts gewesene Berufungswerber (VwGH v. 19.03.2002, 98/14/0026) hat für dieses Jahr Lohnbezüge von einer deutschen Arbeitgeberin und in diesem Zusammenhang berufliche Einsätze in *Deutschland, Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien, Pakistan, Sambia und in den Philippinen* offen gelegt. Mit den vorgenannten Tätigkeitsstaaten haben im streitgegenständlichen Zeitraum aus österreichischer Sicht *mit Ausnahme von Sambia* jeweils DBA bestanden, deren Verteilungsnormen betreffend Vergütungen für unselbständige Arbeit (private Aktivinkünfte) bis auf vereinzelte Abweichungen im Wesentlichen Art. 15 OECD-MA angeglichen waren. Da die Anwendbarkeit eines DBA voraussetzt, dass die Person, die sich darauf beruft, oder auf die es Anwendung finden soll, zumindest in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten aufgrund Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthaltes etc. ansässig ist (Art. 1 OECD-MA), und weiters zu berücksichtigen ist, dass DBA-Bestimmungen nicht nur bei effektiver, sondern schon bei bloß virtueller Doppelbesteuerung zu beachten sind, kommt im vorliegenden Fall daher mit Rücksicht auf die zuvor geschilderte Sach- und Rechtslage folgenden österreichischen DBA bzw. DBA-Bestimmungen Beachtlichkeit zu:

**I. DBA–BRD (E) ex 2000 vom 24. August 2000**, BGBl III 2002/182 (anzuwenden ab Veranlagung 2003):

**Art. 15 Abs. 1 DBA-BRD ex 2000** entspricht wortgleich dem Art. 15 Abs. 1 OECD-MA und weist somit das Besteuerungsrecht für Vergütungen aus unselbständiger Arbeit (private Aktivbezüge) grundsätzlich dem Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu, außer die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Ist dies der Fall, darf der Tätigkeitsstaat die Vergütungen, die für auf seinem Territorium ausgeübte unselbständige Arbeit bezogen werden, besteuern.

**Art. 23 Abs. 2 DBA-BRD ex 2000** (Methodenartikel) regelt die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht einer in Österreich ansässigen Person und bestimmt zur Steuerfestsetzung wie folgt:

**lit. a)** *„Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der lit. b) und lit. c) diese Einkünfte von der Besteuerung aus.“*

Die Regelungen in Absatz 2 lit. b) und c) leg. cit. sind für den Berufungsfall unmaßgeblich

**lit. d)** *„Einkünfte einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach diesem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen der Person einbezogen werden.“*

Aus Art. 15 Abs. 1 iVm. Art 23 Abs. 2 lit. a und lit. d DBA-BRD ex 2000 folgt, dass Österreich Vergütungen, die eine in Österreich ansässige Person für auf deutschem Territorium ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, von der inländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt auszunehmen *hat*. Diese Freistellungspflicht des Ansässigkeitsstaates gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Tätigkeitsstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt, es sei denn ein DBA enthält eine Rückfallsklausel.

Das ab der Veranlagung 2003 anzuwendende **DBA-BRD ex 2000** enthält mit **Art. 15 Abs. 4** nunmehr eine solche **Subjekt-to-tax-Klausel** folgenden Wortlautes:

*„Für Zwecke dieses Artikels (Art. 15) gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.“*

**Absatz 7 des Zusatzprotokolls zum DBA-BRD ex 2000** führt dazu erläuternd wie folgt aus:

*„Es besteht Einverständnis darüber, dass der Begriff Vergütungen, wenn sie im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind, sich auf jegliche Arbeit bezieht, die im anderen Vertragsstaat steuerlich erfasst worden ist. Durch die Bestimmung (gemeint: Art. 15 Abs. 4 DBA-BRD ex 2000) werden die Besteuerungsrechte des Tätigkeitsstaates nicht eingeschränkt. Erfolgt eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat erst im Nachhinein, wird ein hierdurch ausgelöster Besteuerungskonflikt auf der Grundlage von Artikel 25 behandelt.“*

Mit dieser Subjekt-to-tax-Klausel wird die im Art. 15 Abs. 1 DBA-BRD ex 2000 aufgrund des Arbeitsortprinzips normierte Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat modifiziert. Sofern der Tätigkeitsstaat sein durch vorgenannte Bestimmung zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht ausübt, weil die Vergütungen dort „nicht besteuert“ worden sind, „gilt“ die Arbeit nicht mehr als im Tätigkeitsstaat ausgeübt. Diese Bestimmung fingiert also, dass im Falle der Nichtbesteuerung im Tätigkeitsstaat der Ansässigkeitsstaat die Vergütungen, die für im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezogen wurden, besteuern *kann*. Dabei handelt es sich um ein Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, das *nicht* mit

einer entsprechenden Freistellungspflicht nach Art. 23 DBA-BRD ex 2000 gekoppelt ist.

Aus den Erläuterungen im Absatz 7 des Zusatzprotokolls ergibt sich, dass die Wortfolge „Vergütungen, wenn sie anderen Vertragsstaat *besteuer*t worden sind“ im Art 15 Abs. 4 DBA-BRD ex 2000 nicht im Sinne einer im Tätigkeitsstaat tatsächlich durchgeführten Besteuerung mit Ergebnis einer Steuerschuld zu verstehen, sondern so auszulegen ist, dass die Vergütungen im Tätigkeitsstaat „steuerlich erfasst“ im Sinne einer „Kenntniserlangung des Tätigkeitsstaates von seiner Besteuerungsbefugnis“ sein müssen.

Die Rückfallsklausel des Art. 15 Abs. 4 DBA-BRD ex 2000 entfaltet also aufgrund ihres Normgehaltes nur dann Wirkung, wenn der Tätigkeitsstaat *gesetzwidrig* keine Kenntnis vom Besteuerungsanspruch erlangt hat (Nichteinreichung einer Steuererklärung durch den Arbeitnehmer bzw. Nichtvornahme eines Lohnsteuerabzuges durch den Arbeitgeber), und deshalb keine Steuern geleistet wurden (EAS 2613).

Diese Rückfallsklausel kommt hingegen nicht zum Tragen, wenn die Vergütungen im Tätigkeitsstaat steuerlich im vorerwähnten Sinn erfasst wurden, es im Ergebnis aber zu keiner effektiven Zahlung von Steuern (z.B. aufgrund dortiger sachlicher oder persönlicher Steuerbefreiungen) gekommen ist. Sie findet weiters auch dann keine Anwendung, wenn der Tätigkeitsstaat das Nichtbestehen eines Besteuerungsrechtes aus dem *Abkommensrecht selbst* abgeleitet hat, weil ein solcher negativer Qualifikationskonflikt nicht nach Art 15 Abs. 4 DBA-BRD ex 2000, sondern nach Art 28 Abs. 1 lit. a dieses DBA zu lösen ist.

**Art. 15 Abs. 2 DBA-BRD ex 2000** enthält eine Art. 15 Abs. 2 OECD-MA im Wesentlichen angegliche **Monteurklausel** mit dem Unterschied, dass hier bei der Ermittlung der 183 Tage nicht auf das Steuer-, sondern *Kalenderjahr* abzustellen ist. Aufgrund dieser Monteurklausel hat also der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das *ausschließliche* Besteuerungsrecht an Vergütungen, die der Arbeitnehmer für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte Arbeit bezieht, wenn die drei bereits oben zu Art. 15 Abs. 2 OECD-MA detailliert angeführten Kriterien unter Berücksichtigung vorgenannter Abweichung im DBA-BRD ex 2000 kumulativ erfüllt sind.

## **II. DBA –Griechenland (E) vom 22. September 1970, BGBl 1972/39:**

**Art. 15 Abs. 1 DBA-Griechenland** lautet: *„Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht (private Aktivbezüge), dürfen nur in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort (im anderen Vertragsstaat) ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen **nur** in diesem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden.“*

Absatz 1 dieses Artikels des DBA-Griechenland weist also das Besteuerungsrecht für private

Aktivbezüge aus unselbständiger Arbeit ebenfalls grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Wird die Tätigkeit allerdings im anderen Vertragsstaat ausgeübt, hat dieser andere Vertragsstaat das *ausschließliche* Besteuerungsrecht an den dafür bezogenen Vergütungen.

**Art. 23 Abs. 1 DBA-Griechenland** (Methodenartikel) bestimmt:

*„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und können diese Einkünfte nach diesem Abkommen nur in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich des im Berufungsfall nicht interessierenden Absatzes 2 diese Einkünfte von der Besteuerung aus; dieser Staat kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.“*

Aufgrund dieses Artikels muss also Österreich als Ansässigkeitsstaat Vergütungen, die ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer für auf griechischem Territorium ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, und die nach diesem Abkommen *nur* in Griechenland (Tätigkeitsstaat) besteuert werden dürfen, von der inländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt ausnehmen. Da das DBA-Griechenland im konkreten Zusammenhang keine Rückfallsklausel beinhaltet, hat der Ansässigkeitsstaat eine solche Freistellung unter Progressionsvorbehalt auch dann vorzunehmen, wenn der Tätigkeitsstaat das ihm durch Art. 15 Abs. 1 DBA-Griechenland an Vergütungen für dort ausgeübte unselbständige Arbeit zugewiesene Besteuerungsrecht nicht wahrgenommen hat.

**Art. 15 Abs. 2 DBA-Griechenland** enthält eine **Monteurklausel**, die Art 15 Abs. 2 OECD-MA nachgebildet ist und sich von dieser nur hinsichtlich des Berechnungszeitraumes für die 183 Tage unterscheidet, der im konkreten DBA mit „betreffenden Jahr“ umschrieben ist. Aufgrund Art. 15 Abs. 2 DBA-Griechenland dürfen also Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, bei kumulativem Vorliegen der bereits dargestellten drei Voraussetzungen *ausschließlich* vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Fehlt es an einer der drei Voraussetzungen, verbleibt dem Tätigkeitsstaat unter entsprechender Freistellung durch den Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.

**Art. 5 DBA-Griechenland** regelt wortgleich zu Art. 5 OECD-MA den **Betriebstättenbegriff** und trifft im Absatz 2 lit. g die Aussage, dass Betriebstätte ua. auch eine *Bauausführung oder Montage* ist, deren Dauer *zwölf* Monate überschreitet.

**III. DBA–Kroatien (E) vom 21. September 2000**, BGBl III 2001/119 (anzuwenden ab Veranlagung 2002):

**Art. 15 Abs. 1 DBA-Kroatien** entspricht wortgleich dem Art. 15 Abs. 1 OECD-MA.

**Art. 23 Abs. 1 DBA-Kroatien** normiert zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einer in

Österreich ansässigen Person wie folgt:

*„Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in Kroatien besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der lit. b) bis lit. d) und des Absatzes 3 diese Einkünfte von der Besteuerung aus (lit. a).“*

Die angeführten lit. b) bis lit. d) des Absatz 1 finden auf den Berufungsfall keine Anwendung.

**Art. 23 Abs. 3 DBA-Kroatien** bestimmt, dass

*„Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach diesem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden dürfen.“*

Auch das DBA-Kroatien weist demnach das Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Arbeit (private Activeinkünfte) ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu; wird die unselbständige Arbeit aber im anderen Vertragsstaat ausgeübt, darf der Tätigkeitsstaat die auf diese Tätigkeiten entfallenden Einkunftsanteile besteuern und der Ansässigkeitsstaat hat insoweit eine Freistellung von der inländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt vorzunehmen.

**Art. 15 Abs. 2 DBA-Kroatien** enthält gleichfalls eine **Monteurklausel**, der zufolge Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, ungeachtet des im Absatz 1 dieses Artikels vorgesehenen Tätigkeitsortsprinzips nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen, wenn die drei oben zum Art. 15 Abs. 2 OECD-MA dargestellten Voraussetzungen allesamt erfüllt sind. Abweichend zu Art. 15 Abs. 2 OECD-MA stellt die Monteurklausel des DBA-Kroatien für die Berechnung der 183 Tage jedoch auf das Kalenderjahr ab.

**Art. 5 Abs. 3 DBA-Kroatien** erachtet als **Betriebstätte** ua. auch eine *Bauausführung oder Montage*, wenn ihre Dauer *zwölf* Monate überschreitet.

#### **IV. DBA–Ungarn (E) vom 25. Februar 1975, BGBl 1976/52:**

**Art. 15 Abs. 1 DBA-Ungarn** ist inhaltsgleich zu Art. 15 Abs. 1 OECD-MA und weist somit das Besteuerungsrecht an Vergütungen für unselbständige Arbeit grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zu. Die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit entfallenden Vergütungen dürfen im Tätigkeitsstaat besteuert werden.

**Art. 22 Abs. 1 DBA-Ungarn** sieht für Einkünfte, die nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, vorbehaltlich des im Berufungsfall nicht in Betracht kommenden Absatzes 2 (Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Dividenden) eine Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt im Ansässigkeitsstaat vor.

**Art. 15 Abs. 2 DBA-Ungarn** enthält eine dem Art. 15 Abs. 2 OECD-MA wortgleiche **Monteurregelung**.

**Art. 5 DBA-Ungarn** regelt die **Betriebstätte**. Nach Absatz 2 lit. g dieses Artikels ist Betriebstätte auch eine *Bauausführung oder Montage*, deren Dauer *zwei* Jahre überschreitet.

#### **V. DBA–Rumänien (E) vom 30. September 1976**, BGBl 1979/6:

**Art. 15 Abs. 1 DBA-Rumänien** ist ebenso inhaltsgleich zu Art. 15 Abs. 1 OECD-MA, sieht also grundsätzlich ein ausschließliches Besteuerungsrecht an Vergütungen für unselbständige Arbeit zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers vor. Die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit entfallenden Vergütungen dürfen im Tätigkeitsstaat besteuert werden.

Nach **Art. 24 Abs. 1 DBA-Rumänien** hat der Ansässigkeitsstaat Einkünfte, die nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, vorbehaltlich des im Berufungsfall nicht interessierenden Absatzes 2 (Dividenden) von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

**Art. 15 Abs. 2 DBA-Rumänien** enthält eine zu Art. 15 Abs. 2 OECD-MA idente **Monteurbestimmung**.

**Art. 5 DBA-Rumänien** befasst sich mit der **Betriebstätte** und regelt, dass als solche ua. auch eine *Bauausführung*, deren Dauer *achtzehn* Monate überschreitet (Absatz 2 lit. g dieses Artikels), sowie eine *Montage*, deren Dauer *zwölf* Monate überschreitet (Absatz 2 lit. h dieses Artikels), anzusehen sind.

#### **VI. DBA–Spanien (E) vom 20. Dezember 1966**, BGBl 1967/395 idF BGBl 1995/709:

**Art. 16 Abs. 1 DBA-Spanien** bestimmt:

*„Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht (private Aktivbezüge), dürfen nur im diesem Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort (im anderen Vertragsstaat) ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen **nur** in dem anderen Staat (Tätigkeitsstaat) besteuert werden.“*

Aufgrund dieser Fassung des Absatz 1 hat grundsätzlich der Ansässigkeitsstaat eines Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht an Vergütungen für unselbständige Arbeit, wird die unselbständige Arbeit jedoch im anderen Vertragsstaat ausgeübt, hat der Tätigkeitsstaat das *ausschließliche* Besteuerungsrecht an den hierauf entfallenden Vergütungen.

**Art. 24 Abs. 3 DBA-Spanien** normiert:

*„Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht und die in diesem Staat als Einkünfte betrachtet werden, die auf Grund dieses Abkommens im anderen Staat zu besteuern sind, dürfen dessen ungeachtet im erstgenannten Staat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden, wenn der andere Vertragsstaat diese Einkünfte nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens auf Grund dieses Abkommens von der Steuer befreit.“*

**Art. 16 Abs. 2 DBA-Spanien** entspricht der **Monteurbestimmung** des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, wonach der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bei kumulativem Vorliegen der drei oa. Voraussetzungen trotz Art. 16 Abs. 1 DBA-Spanien auch das ausschließliche Besteuerungsrecht an Vergütungen für im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit (private Aktivbezüge) hat.

**Art. 5 DBA-Spanien** regelt die **Betriebstätte** und erfasst als solche ua. im Absatz 2 lit. g dieses Artikels auch eine *Bauausführung oder Montage*, deren Dauer *zwölf* Monate überschreitet.

## **VII. DBA–Philippinen (E) vom 9. April 1981**, BGBl 1982/107:

**Art. 15 Abs. 1 DBA-Philippinen** ist inhaltsgleich zu Art. 15 Abs. 1 OECD-MA, sieht also grundsätzlich ein ausschließliches Besteuerungsrecht an Vergütungen für unselbständige Arbeit (private Aktivbezüge) zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers vor. Die auf im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit entfallenden Vergütungen dürfen im Tätigkeitsstaat besteuert werden.

**Art. 23 Abs. 1 DBA-Philippinen** regelt:

*„Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen auf den Philippinen besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich der Absätze 2 (für gegenständlichen Berufungsfall ohne Belang) und 6 diese Einkünfte von der Besteuerung aus.“*

**Art. 23 Abs. 6 DBA-Philippinen** enthält einen Progressionsvorbehalt zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Arbeitnehmers für jene Einkünfte, die nach diesem Abkommen von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind.

**Art. 15 Abs. 2 DBA-Philippinen** deckt sich mit der **Monteurklausel** im Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, sodass bei kumulativem Vorliegen der oa. drei Voraussetzungen der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers trotz Art. 15 Abs. 1 DBA-Philippinen auch das ausschließliche Besteuerungsrecht an Vergütungen für im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit (private Aktivbezüge) hat.

**Art. 5 DBA-Philippinen** regelt die **Betriebstätte** und erachtet als solche ua. im **Absatz 3** dieses Artikels auch eine *Bauausführung* oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, deren Dauer *sechs* Monate überschreitet (lit. a) bzw. eine *Montage*, deren Dauer *drei* Monate überschreitet (lit. b).

## **VIII. DBA–Pakistan (E) vom 6. Juli 1970**, BGBl 1971/297:

**Art. XIII Abs. 1 DBA-Pakistan** lautet auszugsweise:

*„Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person bezieht, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Tätigkeit in*



*diesem anderen Staat ausgeübt wird.“*

**Art. XIII Abs. 3 DBA-Pakistan** bestimmt:

*„Eine in Österreich ansässige natürliche Person ist von der Pakistanischen Steuer auf den im Absatz 1 dieses Artikels bezeichneten Einkünften befreit, wenn*

- a) sie sich nicht in Pakistan vorübergehend insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines Steuerjahres aufhält, und*
- b) die Tätigkeit für eine in Österreich ansässige Person oder in deren Auftrag ausgeübt wird, und*
- c) die Vergütungen von einer in Österreich ansässigen Person getragen werden und der österreichischen Steuer unterliegen.“*

**Art. XVII Abs. 2 DBA-Pakistan** normiert:

*„Österreich wird bei Personen, die in Österreich ansässig sind, bei Festsetzung der in Artikel I dieses Abkommens bezeichneten Steuern (ua. Einkommensteuer) aus der Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte aus Pakistanischen Quellen ausscheiden, die nach diesem Abkommen in Pakistan besteuert werden dürfen. Österreich behält sich jedoch das Recht vor, die nach diesem Absatz auszuschheidenden Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.“*

**Art. II Abs. 1 DBA–Pakistan** enthält ua. folgende für dieses Abkommen maßgeblichen **Begriffsdefinitionen:**

**lit. f)** *„Der Ausdruck „Person“ umfasst natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Rechtsträger, die nach dem Steuerrecht des betreffenden Vertragsstaates als Steuersubjekt behandelt werden.“*

**lit. h)** *„Die Ausdrücke „in Pakistan ansässige Person“ und „in Österreich ansässige Person“ umfassen eine Person, die im Sinn der Pakistanischen Steuergesetze in Pakistan ansässig ist und nicht im Sinn der österreichischen Steuergesetze in Österreich ansässig („Wohnsitz“ oder „gewöhnlicher Aufenthalt“) ist und eine Person, die im Sinn der österreichischen Steuergesetze in Österreich ansässig („Wohnsitz“ oder „gewöhnlicher Aufenthalt“) ist und nicht im Sinn der Pakistanischen Steuergesetze in Pakistan ansässig ist; eine Gesellschaft gilt als eine in Pakistan ansässige Person, wenn sie ihre Geschäftsleitung in Pakistan hat; eine Gesellschaft gilt als eine in Österreich ansässige Person, wenn sie ihre Geschäftsleitung in Österreich hat.“*

**lit. m)** *„Der Ausdruck „Betriebsstätte“ bedeutet, wenn er in Bezug auf ein Unternehmen eines Vertragsstaates angewendet wird, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsleitung, eine Fabrikationsstätte, ein Büro, eine Werkstätte, ein Lagerhaus, eine dauernde Verkaufsausstellung oder eine andere feste Geschäftseinrichtung, ein Bergwerk, einen Steinbruch oder*

*eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet usw. “.*

Aufgrund dieser Bestimmungen im DBA-Pakistan hat Pakistan ein Besteuerungsrecht an Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die eine im anderen Vertragsstaat (Österreich) ansässige natürliche Person bezieht, soweit sich diese Einkünfte auf in Pakistan ausgeübte unselbständige Arbeit beziehen (Arbeitsortprinzip).

Mit Art. XIII Abs. 3 enthält das DBA-Pakistan auch eine von Art. 15 Abs. 2 OECD-MA allerdings **abweichende Monteurklausel**. Absatz 3 dieses Abkommensartikels sieht sinngemäß vor, dass Pakistan jene Einkünfte, die auf dort ausgeübte unselbständige Arbeit entfallen, von der Besteuerung freistellt, wenn sich der in Österreich ansässige Arbeitnehmer in Pakistan während des Steuerjahres weniger als 183 Tage aufhält, *und* die unselbständige Tätigkeit für oder im Auftrag einer *in Österreich ansässigen* (Wohnsitz, Sitz etc) *Person* (natürliche Person, Gesellschaft etc., vgl. Art. II Abs. 1 lit. f und lit. h DBA-Pakistan) ausgeübt wird, *und* die Vergütungen für die unselbständige Arbeit von einer *in Österreich ansässigen Person* iSd. Art. II Abs. 1 lit. f und lit. h DBA-Pakistan getragen werden *und* diese Vergütungen der *österreichischen Steuer unterliegen*. Für die Befreiung von der Pakistanischen Steuer, die Pakistan aufgrund des Arbeitsortprinzips erheben darf (Art. XIII Abs. 1 dieses DBA), müssen demnach alle vorgenannten Bedingungen erfüllt sein. Fehlt es auch nur an einer dieser Voraussetzungen, bleibt es beim Besteuerungsrecht Pakistans für auf dortige unselbständige Tätigkeiten entfallende Einkunftsteile, und der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers ist diesfalls aufgrund Art. XVII Abs. 2 dieses DBA zur Steuerfreistellung dieser Einkunftsteile unter Progressionsvorbehalt verpflichtet.

Für die im Zusammenhang mit den vorstehenden DBA-Regelungen zunächst maßgebliche Frage, wer **Arbeitgeber eines entsendeten Arbeitnehmers** ist, kommt es wie bereits erwähnt nicht allein auf den zivilrechtlichen, sondern den **wirtschaftlichen Arbeitgeber** an, der sich danach bestimmt, wer die typischen Arbeitgeberfunktionen ausübt (AÖF 1998/70; EAS 969; EAS 1160; EAS 1300; EAS 2010; ecolex 1994, 421 ff.).

Im Regelfall decken sich zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Arbeitgeber, bei Arbeitnehmerentsendungen kann es jedoch aufgrund entsprechender vertraglicher Gestaltungen und des Gesamtbildes der Verhältnisse im Einzelfall zum Auseinanderfallen dieser beiden Eigenschaften und zwar dann kommen, wenn der formale Arbeitgeber nur mehr als bloße Zahlstelle fungiert, die typischen Arbeitgeberfunktionen aber vom Unternehmen, an das der entsendete Mitarbeiter abgestellt wurde, wahrgenommen werden.

Da vorliegender Sachverhalt aufzeigt, dass der Rechtsmittelwerber im Streitjahr bei einer international tätigen Konzerngesellschaft beschäftigt war, er von dieser laut Anstellungsvertrag jederzeit von Stadt, Deutschland an einen anderen Arbeitsort versetzt werden durfte, und im

konkreten Jahr erwiesenermaßen Auslandsentsendungen desselben in verschiedenste Länder erfolgt sind, reichen im gegenständlichen Fall damit unter Berücksichtigung obiger Erwägungen der im Steuerakt erliegende Anstellungsvertrag zwischen der Z-Deutschland GmbH und dem Berufungswerber und die für das Jahr 2004 beigebrachte, von der Personalabteilung dieser Gesellschaft ausgestellte Lohnbescheinigung (noch) nicht aus, um danach schon gesichert davon ausgehen zu können, dass der deutschen Z-Deutschland GmbH während der Auslandsentsendungen des Berufungswerbers im Streitjahr außer formaler auch wirtschaftliche Arbeitgeberbereignschaft zugekommen ist (EAS 929; EAS 1314; EAS 2171; EAS 2005; EAS 2223; EAS 2366; LStR 2002 Rz 924 ff.).

Zwecks zuverlässiger Beurteilung, wie die Besteuerungsrechte an den für das Streitjahr erklärten Lohnbezügen zwischen Österreich als Ansässigkeitsstaat und den jeweiligen Tätigkeitsstaaten des Berufungswerbers verteilt waren, wird daher im erstinstanzlich fortzusetzenden Verfahren ua. auch zu erheben sein, wer im Streitzeitraum bei den einzelnen (Auslands)Entsendungen des Berufungswerbers jeweils dessen *wirtschaftlicher* Arbeitgeber war (EAS 969; EAS 1160).

In Bezug auf die *Auslandsentsendung des Rechtsmittelwerbers nach Sambia* kann eine solche Prüfung unterbleiben, weil *mit diesem Staat kein österreichisches DBA* besteht, und daher die auf diesen Tätigkeitsstaat des Berufungswerbers entfallenden *Bezugsteile* des Streitjahres *uneingeschränkt in die österreichische Besteuerungshoheit* gefallen sind.

**Arbeitnehmerentsendungen** können unterschiedlichste Rechtsgrundlagen mit jeweils unterschiedlichen Auswirkungen auf das bestehende Dienstverhältnis zugrunde liegen, worauf im Folgenden zur Beachtung bei den im Berufungsfall noch vorzunehmenden Sachverhalts-ermittlungen näher eingegangen wird:

**I. Bei der internationalen **Arbeitskräfteüberlassung zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen**** kann die Arbeitskräfteüberlassung zunächst im Rahmen von *Werkverträgen oder vergleichbaren Leistungsvereinbarungen* erfolgen (**Arbeitskräfteüberlassung i.w.S.**).

Bei solcher vertraglicher Gestaltung bleibt das überlassende Unternehmen formal und auch wirtschaftlich Arbeitgeber, da die Arbeitsleistung der zur Verfügung gestellten Arbeitskraft primär diesem Unternehmen, das sich einem Dritten gegenüber zu einer Werk- oder sonstigen Dienstleistung verpflichtet hat, zu Gute kommt.

In Fällen einer **Arbeitnehmerüberlassung i.e.S. (Personalleasing)** zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen dient die Leiharbeitskraft aufgrund eines Arbeitnehmerüberlassungsvertrages ausschließlich oder überwiegend den Interessen eines anderen Unternehmens bzw. der Erfüllung betrieblicher Funktionen dieses anderen Unternehmens, was aus

abkommensrechtlicher Sicht aufgrund dieser organisatorischen Einbindung in den Betrieb des Entleihers und dessen Verantwortlichkeit für das Arbeitsergebnis zunächst für einen Wechsel des wirtschaftlichen Arbeitgebers vom zivilrechtliche Arbeitgeber (Verleiher) zum Entleiher spricht.

Die österreichische Verwaltungspraxis geht allerdings den Weg, dass aufgrund des Dienstvertrages zwischen Verleiher und überlassener Arbeitskraft diese zivilrechtliche Gestaltung außer in Fällen eines erkennbaren Missbrauches anerkannt wird, und somit der Verleiher auch iZm. Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen als Arbeitgeber angesehen wird. In Grenzfällen, in denen die überlassene Arbeitskraft in die Unternehmen des Ver- und Entleihers sowohl organisatorisch als auch weisungsrechtlich und auch hinsichtlich der Verantwortlichkeiten gleichermaßen eingebunden ist, ist bei der Frage, welchem von beiden Unternehmen Arbeitgebereigenschaft zukommt, ebenfalls auf die zivilrechtliche Gestaltung abzustellen, und diese dem Verleiher zuzuschreiben.

Bei entsprechender Sachkonstellation ist es allerdings nicht ausgeschlossen, dass im Einzelfall der Entleiher Arbeitgeber der an ihn gestellten Arbeitskraft ist. Davon ist insbesondere dann auszugehen, wenn der überlassene Arbeitnehmer mehr im Betrieb des Entleihers als in jenem des Verleihers eingegliedert ist, und der Verleiher, der zwar zivilrechtlicher Arbeitgeber geblieben ist, im Wesentlichen nur mehr die Lohnauszahlung besorgt und damit nur mehr als Zahlstelle anzusehen ist. Der Entleiher ist auch dann als (wirtschaftlicher) Arbeitgeber anzusehen, wenn er dem Verleiher selbst bei Unproduktivität der ihm überlassenen Arbeitskraft die Löhne ersetzt, und ein direktes Weisungsrecht des Entleihers vorliegt, das das des Verleihers ausschließt oder doch zumindest einschränkt. Die Zahlung einer Arbeitskräftegestellungsvergütung (ersetzter Lohnaufwand plus Gewinn tangente) durch den Entleiher an den Verleiher, der der gestellten Arbeitskraft während der Dauer ihrer Gestellung den Lohn fortbezahlt, ist für sich allein noch nicht als Tragung des Lohnaufwandes durch den Entleiher zu werten. Wirtschaftlich getragen wird dieser von jenem, in dessen unternehmerischer Gebahrung dieser Aufwandsposten als „*Lohnaufwand als solcher*“ ausgewiesen und ergebnismindernd ist. Die Übernahme von Lohnzahlungen durch einen Dritten begründet für sich allein ebenfalls noch keine Arbeitgebereigenschaft, wenn dem Dritten nicht auch die Arbeitskraft geschuldet wird.

**II.** Bei der **Arbeitnehmerüberlassung im Konzernverbund** kommen ebenfalls mehrere Varianten in Betracht (SWI 1995, S 335 ff.; EAS 969; EAS 929; EAS 1300; EAS 1314; EAS 2010).

Vorauszuschicken ist, dass *konzernverbundene* Gesellschaften aufgrund rechtlicher Selbstständigkeit *keine Betriebstätten iSd. Abkommensrechtes* darstellen. Weiters ist iZm. Arbeitnehmerentsendungen im Konzernverbund zu beachten, dass Vereinbarungen und Leistungs-

verrechnungen zwischen *konzernverbundenen* Unternehmen dem *Fremdvergleich* (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA) standhalten und den *OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen* (AÖFV 114/1996 Pkt. 1.1 ff.; AÖFV 122/1997 Pkt. 7.1 ff.; AÖFV 171/2000 Pkt. 5.1 ff.) entsprechen müssen (EAS 1191; Internationale Personalentsendung in AÖFV 70/1998; Protokoll Salzburger Steuerdialog 2006 zu Außensteuer- und int. Steuerrecht 2006, BMF vom 1. Dezember 2006, 010221/0626-IV/4/2006).

Bei der konzerninternen Arbeitnehmerüberlassung ist es zunächst denkbar, dass der abgestellte Arbeitnehmer mit dem aufnehmenden Konzernunternehmen ein **neues**

**Dienstverhältnis** eingeht, und dabei das **bisherige Dienstverhältnis zum entsendenden Unternehmen aufgegeben oder aufrecht gehalten** wird.

Wird das *bisherige Dienstverhältnis beendet*, kommt es aus formalrechtlicher und im Regelfall auch aus wirtschaftlicher Sicht zu einem Arbeitgeberwechsel.

Bestehen *parallel zwei Dienstverhältnisse*, ist, falls das entsendende Unternehmen weiterhin Vergütungen an den entsendeten Arbeitnehmer zahlt, dem diesbezüglichen Zahlungsgrund nachzugehen. Stellen solche Vergütungen eine Abgeltung für Dienstleistungen, die der entsendete Mitarbeiter dem entsendenden Konzernunternehmen gegenüber tatsächlich erbringt, dar, bzw. hat das entsendende Konzernunternehmen Interesse am Auslandseinsatz ihres Mitarbeiters zwecks Erfahrungssammlung etc., müsste bei solcher Sachlage von zwei formalen und auch wirtschaftlichen Arbeitgebern ausgegangen werden.

Stehen dagegen Entgeltfortzahlungen des entsendenden Unternehmens keine effektiven Gegenleistungen des entsendeten Mitarbeiters gegenüber, sondern sind diese bspw.

Abgeltung auslandsbedingter Aufwendungen, Übernahme von Gehaltsspitzen (niedrigeres Lohnniveau im Ausland) oder Zahlungen für die Alterssicherung etc., handelt es sich dabei um „Entgelt von dritter Seite“ mit der Folge, dass das entsendende Konzernunternehmen in solchem Fall trotz formaler Arbeitgeberstellung mit Blickrichtung auf das Abkommensrecht nicht mehr wirtschaftlicher Arbeitgeber ist.

Erfolgt eine **Arbeitskräftegestellung im Konzernverbund im Interesse des aufnehmenden Konzernunternehmens** ist der wirtschaftliche Arbeitgeber nach denselben Kriterien wie bei einer Arbeitnehmergestellung zwischen fremden Unternehmen zu ermitteln. Entscheidend dafür, ob das gestellende Konzernunternehmen während des Gestellungszeitraumes seine wirtschaftliche Arbeitgeberstellung an das beschäftigende Konzernunternehmen verloren hat, ist das Gesamtbild der im Einzelfall zur Ausübung der Arbeitgeberfunktion feststellbaren Verhältnisse. Zu beachten ist im gegebenen Zusammenhang auch, dass zivilrechtliche Vereinbarungen auf ihren wirtschaftlichen Gehalt zu untersuchen sind. Ein existenter, jedoch nicht die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelnder Arbeitskräfteüberlassungsvertrag, bei dem das Dienstverhältnis zum Verleiher aufrecht und dieser formaler Arbeitgeber

bleibt, ist demnach steuerlich nicht anzuerkennen, wenn der Verleiher die typischen Arbeitgeberfunktionen nicht (mehr) wahrnimmt und in Wirklichkeit nur mehr zwischengeschaltete Lohnauszahlungsstelle ist (EAS 2398).

Bei der **konzerninternen Arbeitskräfteüberlassung**, die **im Interesse der gestellenden Konzerngesellschaft** zu Kontroll-, Koordinierungs- oder Assistenzleistungen im verbundenen Unternehmen erfolgt (EAS 733; EAS 1941; EAS 2005), bleibt das gestellende Konzernunternehmen ungeachtet einer Eingliederung des gestellten Mitarbeiters in die Organisation der aufnehmenden Gesellschaft Arbeitgeber.

Schließlich verbleibt als Variante, dass **ein Konzernunternehmen einem anderen verbundenen Konzernunternehmen selbst Dienstleistungen** erbringt, und zu diesem Zweck eigene Mitarbeiter innerhalb des betrieblichen Organismus des aufnehmenden Unternehmens tätig werden. Solche *Aktivleistungen zwischen verbundenen Konzernunternehmen* führen zu keinem Arbeitgeberwechsel in Bezug auf den dabei abgestellten Mitarbeiter.

Ein Sachverhalt wie zuletzt angeführt (Aktivleistungen zwischen verbundenen Unternehmen) gibt allerdings Anlass zur Prüfung, ob sich das entsendende Unternehmen zur Leistungserbringung für das verbundene Unternehmen dort eventuell einer **Betriebstätte** (*z.B. Schreibtisch, Büro, Räume etc.*) bedient. Das Abkommensrecht stellt bei der Verteilung des Besteuerungsrechtes an Einkünften aus unselbständiger Arbeit im Falle des Vorliegens einer Monteurklausel (183-Tage-Regel) nämlich wie erwähnt ua. darauf ab, ob der entsendete Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat in einer dortigen Betriebstätte oder festen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig wird, und erklärt die Monteurklausel zutreffendenfalls für unanwendbar (EAS 619; EAS 675; EAS 2010). Wird also ein entsendeter Mitarbeiter im Rahmen einer solchen konzerninternen Dienstleistung tätig und hat er dabei ein Mitbenutzungsrecht an Räumen, Büros etc. des verbundenen Unternehmens bzw. verfügt er dort über einen Schreibtisch, dann wird hierdurch bei Hinzutreten eines gewissen zeitlichen Moments im verbundenen Unternehmen eine eigene Betriebstätte für das entsendende Konzernunternehmen begründet, was Rechtsfolgen für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Vergütungen zeitigt, die der entsendete Mitarbeiter für solche Tätigkeiten bezieht (*EAS 733; EAS 1613; EAS 1969; EAS 1941; EAS 2005; EAS 2010*). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die wiederkehrende Nutzung von örtlichen Einrichtungen des verbundenen Konzernunternehmens für das entsendende Unternehmen selbst dann betriebstättenbegründend ist, wenn die einzelnen Nutzungszeiträume unter dem von der österreichischen DBA-Auslegungspraxis üblicherweise herangezogenen zeitlichen Element von 6 Monaten liegen (EAS 2383; EAS 2005).

Die **Mitarbeiterentsendung in eine ausländische Betriebstätte des Arbeitgebers**

führt, da der Betriebstätte Arbeitgeberfunktion mangels rechtlicher Selbständigkeit nicht zukommen kann, also zwar zu *keinem* Arbeitgeberwechsel, unter abkommensrechtlichen Gesichtspunkten kommt einem solchen Sachverhalt aber stets Relevanz zu (EAS 545; EAS 619; EAS 827). Ob der Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum (auch) in ausländische Betriebstätten seiner deutschen Arbeitgeberin entsendet wurde, wird im weiteren Verfahren anhand dieser Erläuterungen und der in den gegenständlich in Betracht kommenden DBA enthaltenen Betriebstätterdefinitionen zu beurteilen sein (taxlex 2006, 576). Weiters wird mit Verweis auf obige Ausführungen im erstinstanzlich fortzusetzenden Verfahren aufgrund des gegebenen Auslandsbezuges unter erhöhter Mitwirkungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht des Rechtsmittelwerbers (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 115 Rz 10 ff; EAS 1191) und erforderlichenfalls unter Ausschöpfung der im Rechtshilfeabkommen mit Deutschland vom 4. Oktober 1954, BGBl 1955/249, sowie im EG-AmtshilfeG vom 23. August 1994, BGBl 1994/657, vorgesehenen Ermittlungsmöglichkeiten ergänzend zu bisher noch zu klären sein,

- wo der Berufungswerber im Streitjahr in jedem der von ihm genannten Länder (Deutschland eingeschlossen) genau tätig war,
- welche Tätigkeiten der Berufungswerber bezogen auf jeden einzelnen Tätigkeitsort bzw. –abschnitt (auch innerhalb Deutschlands sowie im deutschen Stammbetrieb) konkret durchgeführt hat,
- welche rechtsgeschäftliche Vereinbarung (zusätzlicher oder neuer Dienstvertrag, Arbeitskräfteüberlassungsvertrag i.e.S. oder i.w.S., konzerninterne Dienstleistungsvereinbarung etc.) jeder seiner Entsendungen im Streitjahr innerhalb und außerhalb Deutschlands zugrunde gelegen ist,
- inwieweit es sich bei den Entsendungen um Tätigkeiten für bzw. in verbundene(n) Konzerngesellschaften bzw. deren Betriebstätten gehandelt hat, und in diesem Zusammenhang, ob und inwieweit die Entsendungen des Berufungswerbers in verbundene Unternehmen im Interesse des entsendenden oder jenem des aufnehmenden Konzernunternehmens erfolgt sind,
- inwieweit es sich bei den Entsendungen um Tätigkeiten des Rechtsmittelwerbers in ausländischen Betriebstätten (Fabrikationsstätten, Service-Stellen, Montage- oder Bauausführungsbetriebstätten etc.) der deutschen Z-Deutschland GmbH gehandelt hat, und in diesem Zusammenhang auch, inwieweit der Berufungswerber in solche Betriebstätten oder feste Einrichtungen seiner deutschen Arbeitgeberin organisatorisch eingebunden war, und ob Betriebstätten oder feste Einrichtungen seiner Arbeitgeberin die Vergütungen, die der Berufungswerber für dort ausgeübte unselbständige Arbeit erhalten hat, getragen haben (Verminderung der Betriebstättergebnisse),

- inwieweit es sich im Streitjahr um Tätigkeiten des Berufungswerbers für konzernfremde Unternehmen gehandelt hat, und
- bezogen auf jeden einzelnen Tätigkeitsabschnitt (ausgenommen Sambia), ob und inwieweit der Berufungswerber dabei in die betrieblichen Organisationen der aufnehmenden Unternehmen eingebunden war, wem er jeweils seine Arbeitskraft schuldete, unter wessen Weisungsbefugnis, Kontrolle und Verantwortlichkeit er stand, und wer je Tätigkeitsabschnitt seinen Lohnaufwand wirtschaftlich getragen hat.

Vom Ergebnis dieser Ermittlungen in Zusammenschau mit den angeführten DBA-Bestimmungen wird es – *ausgenommen* jener Bezugsteile, die auf Tätigkeiten in *Sambia* entfallen – abhängen, ob bzw. inwieweit der innerstaatliche Besteuerungsanspruch (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) an den für das Streitjahr erklärten, auf Tätigkeiten des Berufungswerbers in *Deutschland, Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien, Pakistan und den Philippinen* entfallenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch das Abkommensrecht beschränkt ist.

Sämtliche österreichischen DBA mit vorgenannten Staaten sehen in der jeweiligen Verteilungsnorm für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (private Aktivbezüge) eine Monteurklausel vor. Die *Monteurklauseln in den DBA mit Deutschland, Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien und den Philippinen* gleichen in ihren Grundaussagen im Wesentlichen den Vorgaben des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA. In diesen Fällen kommt also Österreich als Ansässigkeitsstaat des Berufungswerbers das ausschließliche Besteuerungsrecht an Vergütungen für vom Berufungswerber in diesen Staaten ausgeübte unselbständige Arbeit dann zu, wenn sich der Berufungswerber im jeweiligen Tätigkeitsstaat im Jahr 2004 nicht länger als 183 Tage aufgehalten hat, *und* die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber bezahlt wurden, der im Streitjahr im jeweiligen Tätigkeitsstaat des Berufungswerbers nicht ansässig war, *und* die auf diese einzelnen Tätigkeitsstaaten entfallenden Bezugsteile auch nicht von einer dortigen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers des Berufungswerbers getragen wurden. Die *Monteurklausel des DBA-Pakistan* kann im Berufsfall nur dann zum Tragen kommen, wenn sich der Berufungswerber im Streitjahr in Pakistan weniger als 183 Tage aufgehalten *und* er seine Tätigkeit in Pakistan für eine „in Österreich ansässige Person“ oder in deren Auftrag ausübt hat, *und* die entsprechenden Lohnvergütungen von einer in Österreich ansässigen Person getragen wurden *und* diese auch der inländischen Steuer unterlegen sind. Zur Begriffsbestimmung, was im konkreten Zusammenhang unter einer „in Österreich ansässigen Person“ zu verstehen ist, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den bereits oben wiedergegebenen Art. II Abs. 1 lit. f und h DBA-Pakistan verwiesen.



Den Zeitangaben in der vorgelegten Aufstellung „Montageeinsätze 2004“ folgend ist davon auszugehen, dass sich der Berufungswerber im Streitjahr in *Deutschland, Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien, Pakistan und den Philippinen* aus beruflichen Gründen jeweils weniger als 183 Tage aufgehalten hat.

Damit wird die Zuweisung der Besteuerungsrechte an jenen Bezugsteilen, die auf berufliche Tätigkeiten des Rechtsmittelwerbers in *Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien und in den Philippinen* entfallen, also davon abhängen, ob im Streitjahr in diesen Staaten allenfalls wirtschaftliche Arbeitgeber des Berufungswerbers ansässig waren, bzw. ob der Berufungswerber im Rahmen seiner Entsendungen in diese Staaten allenfalls in dort befindlichen Betriebstätten oder festen Einrichtungen seiner deutschen Arbeitgeberin tätig war, und seine Vergütungen für dortige unselbständige Arbeit von solchen Betriebstätten bzw. festen Einrichtungen getragen wurden.

Sollten im weiteren Ermittlungsverfahren für die Tätigkeitsstaaten *Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien und die Philippinen* Feststellungen in die eine *oder* andere Richtung zu treffen sein, würde damit das Besteuerungsrecht an den entsprechenden Bezugsteilen wegen Unanwendbarkeit der Monteurklausel aufgrund des Arbeitsortprinzips dem jeweils betroffenen Tätigkeitsstaat zukommen, und Österreich müsste solche Bezugsteile unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausnehmen. Da die DBA mit Griechenland, Kroatien, Ungarn, Rumänien, Spanien und den Philippinen im gegebenen Zusammenhang jeweils keine Rückfallsklausel enthalten, und DBA-Zuweisungsbestimmungen auch bei bloß virtueller Doppelbesteuerung zu beachten sind, würde dies selbst dann gelten, wenn vorgenannte Staaten ihr an solchen Bezugsteilen allenfalls gegebenes Besteuerungsrecht nicht ausgeübt haben sollten. Das *DBA-Spanien* enthält insofern eine zu beachtende *Abweichung*, als Österreich als Ansässigkeitsstaat des Berufungswerbers die Bezugsteile, soweit sie auf Tätigkeiten in Spanien entfallen, auch bei allfälliger Nichtanwendbarkeit der Monteurklausel besteuern dürfte, sofern Spanien diese im Zuge eines Verständigungsverfahrens iSd. DBA-Spanien von der spanischen Besteuerung befreien würde.

Für *Bezugsteile* des Streitjahres, die auf vom Berufungswerber in *Pakistan* ausgeübte unselbständige Arbeit entfallen, hat Österreich das Besteuerungsrecht nur, wenn obige spezifischen Voraussetzungen der Monteurklausel des DBA-Pakistan kumulativ erfüllt sind. Sollte dies nicht zutreffen, müssten diese damit in das Besteuerungsrecht Pakistans fallenden Bezugsteile unter Progressionsvorbehalt aus der inländischen Besteuerung ausgenommen werden.

Für *Bezugsteile*, die auf vom Berufungswerber in *Deutschland* ausgeübte unselbständige Arbeit entfallen, steht Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht gleichfalls nur bei Zutreffen aller Voraussetzungen der Monteurklausel des Art. 15 Abs. 2 DBA-BRD ex 2000 zu, was ua. die Nichtansässigkeit des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat Deutschland bedingt.

Nach derzeitigem Aktenstand war der Berufungswerber im Jahr 2004 bei einer in Deutschland ansässigen Arbeitgeberin beschäftigt und dabei an weniger als 183 Tagen aus beruflichen Gründen in Deutschland. Sollten die weiteren Ermittlungen ergeben, dass die Z-Deutschland GmbH, Stadt, Deutschland, im Streitjahr insgesamt oder zumindest hinsichtlich der auf in Deutschland ausgeübte Tätigkeit entfallenden Bezugssteile formale *und* wirtschaftliche Arbeitgeberin des Berufungswerbers war, würde dies aufgrund des Arbeitsortprinzips zum Besteuerungsrecht Deutschlands an den auf dortige Tätigkeit entfallenden Bezugssteilen führen, und Österreich müsste diese Bezugssteile unter Progressionsvorbehalt von der inländischen Besteuerung freistellen (EAS 619; EAS 2613). Gleiches würde gelten, wenn der Berufungswerber im Streitjahr etwa im Rahmen einer Arbeitskräfteüberlassung innerhalb Deutschlands für ein anderes Unternehmen tätig gewesen, und dieses dabei wirtschaftlicher Arbeitgeber gewesen sein sollte. Aufgrund der Subjekt-to-tax-Klausel des Art. 15 Abs. 4 DBA-BRD ex 2000 müsste bei solchem Ermittlungsergebnis aber noch ergänzend geklärt werden (ÖStZ 2000, 367; Ritz, BAO<sup>3</sup> § 115 Rz 6), ob Deutschland sein auf Art. 15 Abs. 1 DBA-BRD ex 2000 gründendes Besteuerungsrecht ausgeübt hat (EAS 2613). Sollte sich dabei herausstellen, dass Deutschland dieses bisher aufgrund *Unkenntnis* vom Besteuerungsanspruch nicht wahrgenommen hat, könnten die auf Deutschlandtätigkeit entfallenden Bezugssteile in die inländische Einkommensbesteuerung für 2004 einbezogen werden, sofern Deutschland sein Besteuerungsrecht nicht im Nachhinein doch noch ausübt (vgl. Art. 15 Abs. 4 DBA-BRD ex 2000 iVm. Absatz 7 des entsprechenden Zusatzprotokolls sowie Art. 25 DBA-BRD ex 2000; EAS 2661).

*Nur für jene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Streitjahres, für die Österreich aufgrund Nichtbestehens eines DBA (Sambia) bzw. entsprechender Ermittlungsergebnisse im fortgesetzten Verfahren mit Rücksicht auf die Abkommensrechtslage tatsächlich die Besteuerungshoheit hat, kommt die **Steuerbefreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** dem Grunde nach überhaupt in Betracht.* Für solche Bezugssteile wird daher in einem weiteren Schritt das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für ihre inländische Steuerbefreiung zu prüfen sein. Diese Überprüfung wird sich auf *sämtliche* Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beziehen und damit ergänzend zu bisher insbesondere auch einzuschließen haben, ob den konkret in Betracht kommenden Bezugssteilen jeweils Auslandstätigkeiten des Berufungswerbers laut Aufzählung iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 zugrunde liegen, und ob solche Tätigkeiten jeweils auch mit der Errichtung einer Anlage im Ausland in Zusammenhang gestanden sind.

Zur **Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF des BGBl I 71/2003** wird an dieser Stelle zunächst auf die Verwaltungsgerichtshofurteile vom 17. November 2004, 2000/14/0105, 3. November 2005, 2004/15/0124, 24. Oktober 2005, 2002/13/0068 und

24. Oktober 2005, 2001/13/0226, verwiesen, die zwar allesamt zu Beschwerdefällen mit Inlandssachverhalten ergangen, in ihren Kernaussagen aber auch für Fälle mit Gemeinschaftsbezug bedeutsam sind. Mit diesen Erkenntnissen hat der VwGH sinngemäß zusammengefasst Folgendes klargestellt: § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 enthält *einerseits* eine erschöpfende Aufzählung der begünstigten Auslandstätigkeiten (Bauausführung, Montage, Inbetriebnahme, Wartung, Personalgestellung etc.) und *andererseits* die Anordnung, dass sich die im Gesetz abschließend aufgezählten Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen müssen. Für die Anwendbarkeit der konkreten Steuerbefreiungsnorm ist es unerheblich, ob der inländische Arbeitgeber als Bauherr, General- oder Subunternehmer oder in anderen Formen unternehmerischer Kooperation mit einer der erschöpfend aufgezählten (begünstigten) Tätigkeiten an einer Anlagenerrichtung im Ausland mitwirkt. Die Personalgestellung an andere Unternehmen ist ebenfalls begünstigte Tätigkeit iSd. konkreten Steuerbefreiungstatbestandes. Die Wortfolge „andere Unternehmen“ ist dabei extensiv auszulegen, so dass sowohl die Personalgestellung an einen inländischen als auch an einen ausländischen Gestellungsnehmer begünstigte Tätigkeiten iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind, sofern diese Gestellungen jeweils nur mit einer Anlagenerrichtung im Ausland in Zusammenhang stehen. Kein Anspruchserfordernis für die Gewährung der Steuerfreiheit ist, dass der gestellte Arbeitnehmer im Ausland im selben Staat tätig ist, in dem die Anlage errichtet wird.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 stellt die Nachfolgerbestimmung der mit BG vom 18. Dezember 1979, BGBl Nr. 550, in § 3 EStG 1972 eingefügten Z 14a dar. Normzweck dieser Vorgängerbestimmung war, die damals auf dem internationalen Anlagenbausektor gestiegenen Konkurrenzverhältnisse national durch Schaffung der konkreten steuerlichen Begünstigung zu entschärfen (Erl. zur RV zum oa. BG, 113 der Beilagen XV. GP). Mit dieser Steuerbefreiung sollten also in die *österreichische* Steuerhoheit fallende, im Anlagenbausektor tätige Unternehmen durch Entfall von lohnabhängigen Abgaben *international* wettbewerbsfähig gehalten, mittelbar dadurch auch das *inländische* Steueraufkommen positiv beeinflusst, und außerdem die Bereitschaft von Arbeitnehmern solcher *inländischen* Arbeitgeber zur Tätigkeitsausübung im *Ausland* erhöht werden. Diese Steuerbefreiung wurde in der Folge mit derselben gesetzgeberischen Intention in das EStG 1988 übernommen.

Mit der bereits mehrfach erwähnten Berufungsentscheidung RV/0016-F/04 hat der UFS nun festgestellt, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in Ansehung seines Anspruchserfordernisses „*inländischer Betrieb*“ gegen die im Artikel 39 EGV verankerte Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt, und die konkrete Steuerbefreiung daher bei Sachverhalten mit Gemeinschaftsbezug aufgrund des Anwendungsvorranges dieser Vertragsbestimmung auch Arbeitnehmern zukommt, die bei einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgeber beschäftigt sind. Mit Rücksichtnahme auf diese zutreffenden Ausführungen in oa. Berufungsentscheidung und

den Anwendungsvorrang des Art. 39 EGV hat das Finanzamt die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch im gegenständlichen Fall trotz Vorliegens einer deutschen Arbeitgeberin grundsätzlich für anwendbar erachtet und im erstinstanzlichen Verfahren deshalb das gemeinschaftsrechtswidrige Anspruchserfordernis „inländischer Betrieb“ unangewendet gelassen bzw. dieses gemeinschaftsrechtskonform auf „im Gemeinschaftsgebiet sprich in Deutschland ansässiger Arbeitgeber“ ausgedehnt.

Aufgrund bzw. als Folge dieser im vorliegenden Fall vorgenommenen Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereiches des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 besteht zwischen Finanzamt und Berufungswerber nun aktenkundig Uneinigkeit darüber, wie der in dieser Steuerbefreiungsnorm weiters vorgesehene Normbestandteil „*Ausland*“ in solchem Fall auszulegen ist, und konkret, wie diesfalls berufliche Tätigkeiten zu qualifizieren sind, die der Rechtsmittelwerber im Streitjahr in Deutschland und insbesondere am Sitz seiner in Deutschland ansässigen Arbeitgeberin ausgeübt hat. Der Berufungswerber vertritt, seinem Vorbringen sinngemäß folgend, die Auffassung, dass der „Auslandsbegriff“ auch bei gemeinschaftsrechtskonformer Anwendung dieser gesetzlichen Bestimmung im Sinne „aller Gebiete außerhalb des österreichischen Bundesgebietes“ zu verstehen sei. Das Finanzamt ist im Gegensatz dazu bei Erlassung des bekämpften Bescheides davon ausgegangen, dass es sich bei Dienstreisen des Berufungswerbers in dessen deutschen Stammbetrieb aufgrund des auf „Arbeitnehmer eines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers“ erstreckten Anwendungsbereiches um Reisen in einen „inländischen Stammbetrieb iSd. Rz 67 der LStR 2002“ gehandelt hätte, und daher solche Dienstreisen bei Aufenthalten im deutschen Stammbetrieb von mehr als drei Tagen aus Sicht des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 befreiungsschädlich gewesen wären.

Da der mit § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ursprünglich intendierte Regelungszusammenhang zwischen „*inländischem* Arbeitgeber“ einerseits und „*ausländischer* begünstigter Tätigkeit“ andererseits bei gemeinschaftsrechtskonformer Anwendung dieser Befreiungsbestimmung unübersehbar gestört ist, und sich daher im erstinstanzlich fortzusetzenden Verfahren die Frage der Auslegung des „Auslandsbegriffes“ des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in solchem Fall erwartungsgemäß wieder stellen wird, erscheint es trotz kassatorischer Erledigung gegenständlicher Berufung doch zweckmäßig, rechtliche Anmerkungen dazu bereits im Rahmen dieser Entscheidung vorzunehmen.

Nach Auffassung der Referentin liegt der Lösungsansatz für die strittige Auslegungsthematik zunächst im *Zusammenspiel bzw. in den Wechselwirkungen zwischen Gemeinschafts- und nationalem Recht und dabei insbesondere in der Funktions- und Wirkungsweise des Anwendungsvorranges des unmittelbar wirksamen Gemeinschaftsrechtes*.

Das Gemeinschaftsrecht wurde mit dem EU-Beitritt Österreichs am 1. Jänner 1995 in die

österreichische Rechtsordnung inkorporiert und steht seither *neben und unabhängig von der nationalen Rechtsordnung* als autonome supranationale Rechtsordnung in Österreich in Geltung (ua. EuGH, Rs 26/62, Van Gend & Loos; EuGH Rs 6/64, Costa/ENEL; EuGH Rs 106/77, Simmenthal; ua. VwGH v. 18.11.2004, 2001/07/0166; Schweitzer/Hummer/Obwexer Europarecht RZ 153, 166 ff.; ÖJZ 1999, 781; JRP 2000, 84). Soweit Bestimmungen des unmittelbar geltenden Gemeinschaftsrechtes inhaltlich unbedingt und hinreichend konkret, also vollzugsfähig, sind, sind sie in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar und entfalten sie dort unmittelbare Wirkung. *Unmittelbar wirksames* Gemeinschaftsrecht wie beispielsweise sämtliche Vertragsbestimmungen und die Rechtsetzungsakte der Organe der Europäischen Union verpflichtet die nationalen Gerichte und Behörden zu einer bestimmten Rechtsanwendung und begründet auch für die einzelnen Normunterworfenen unmittelbar Rechte und Pflichten (EuGH Rs 106/77, Simmenthal).

Kommt gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen eine solche Durchgriffswirkung zu, stellt sich damit aufgrund des Zusammentreffens von zwei neben einander existierenden Rechtsordnungen die Frage, wie im Konfliktfall vorzugehen ist. Diese Frage hat der EuGH in seiner mittlerweile gefestigten und auch von den nationalen Höchstgerichten anerkannten (VwGH v. 21.06.1999, 97/17/0501; VwGH v. 23.07.1999, 98/02/0075; VwGH v. 20.11.2002, 2001/17/0180; VfGH Slg. 14.805/1997; VfGH Slg. 15.215/1998; OGH v. 14.09.1995, 8 Ob S 37/95) Rechtsprechung damit beantwortet, dass *unmittelbar wirksamen* Gemeinschaftsrecht im Konfliktfall unabhängig davon, ob die mit ihm konfligierende nationale Bestimmung früher oder später als die Gemeinschaftsnorm ergangen ist, und welchen Rang sie im Stufenbau der nationalen Rechtsordnung einnimmt, *Anwendungsvorrang* zukommt. Dieser versteht sich laut EuGH-Rechtsprechung dahin gehend, dass die mit unmittelbar wirksamen Gemeinschaftsrecht konfligierende nationale Bestimmung *nicht* aus dem innerstaatlichen Rechtsbestand ausscheidet und *inexistent wird*, sondern sie von den nationalen Gerichten und Verwaltungsbehörden bei Fällen mit Gemeinschaftsbezug *unangewendet* zu lassen, und gleichzeitig der gemeinschaftsrechtskonforme Zustand herzustellen ist (ua. EuGH Rs 6/64 Costa/ENEL; EuGH Rs 106/77, Simmenthal; EuGH Rs C-10 bis 22/97, IN.CO.GE.; JPR 2000, 84).

Das dem Gemeinschaftsrecht entsprechende Ergebnis kann in solchem Fall entweder durch gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation der nationalen Vorschrift oder, wenn dies nicht möglich ist, durch unmittelbare Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift selbst herbeigeführt werden (ua. EuGH Rs C-327/00; VwGH v. 23.10.1995, 95/10/0081; OGH v. 09.05.1995, 4 Ob 37/95; OGH v. 22.06.1999, 4 Ob 145/99y).

Aus dieser EuGH-Rechtsprechung zum Anwendungsvorrang leitet die herrschende Lehre ab, dass das *unmittelbar wirksame Gemeinschaftsrecht keinen Geltungsvorrang* gegenüber widersprüchlichem nationalen Recht *im Sinne einer materiellen Derogation* hat (zu Vertretern

der Derogationsthese vgl. *ecolex* 1995, 338 und *ecolex* 1996, 494), sondern dass solches Gemeinschaftsrecht eine mit ihm konfligierende nationale Bestimmung bloß *verdrängt* in dem Sinne, dass deren *zeitlicher Geltungsbereich* für die Dauer der innerstaatlichen Geltung des autonomen Gemeinschaftsrechtes *durchbrochen* ist (Walter-Mayer, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht Rz 246/11; Schweitzer/Hummer/Obwexer Europarecht Rz 187; ÖJZ 1999, 781; EuR-Heft 1-1998 S.41). Diese herrschende Verdrängungsthese findet Bestätigung in jenen Urteilen des EuGH, mit denen dieser in Vertragsverletzungsverfahren gegen Mitgliedstaaten unter Verweis auf die erforderliche Rechtssicherheit für die Normunterworfenen wiederholt ausgesprochen hat, dass der Anwendungsvorrang und die unmittelbare Wirkung der Bestimmungen des Gemeinschaftsrechtes die Mitgliedstaaten nicht von der Pflicht entbinden, diejenigen Bestimmung ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung zu entfernen, beseitigen, ändern oder aufzuheben, die mit dem Gemeinschaftsrecht im Widerspruch stehen (ua. EuGH Rs 167/73, Kommission/Rep. Frankreich; EuGH Rs 104/86, Komm./Rep. Italien; EuGH Rs C-290/94 Komm./Rep. Griechenland). Diese Urteile zur *Bereinigungspflicht der Mitgliedstaaten* sind nämlich nur dann verständlich, wenn man zugrunde legt, dass unmittelbar wirksames Gemeinschaftsrecht einer gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Norm nicht derogiert, sondern diese trotzdem weiterhin dem nationalen Rechtsbestand angehört (*ecolex* 1996, 639).

Egal welchem der beiden vorgenannten rechtstheoretischen Ansätze (Verdrängungs- bzw. Derogationsthese) Wissenschaft und Lehre anhängen, Einhelligkeit besteht darüber, dass eine mit unmittelbar wirksamen Gemeinschaftsrecht konfligierende innerstaatliche Vorschrift aufgrund des Anwendungsvorranges immer *nur im Umfang der tatsächlich vorliegenden Gemeinschaftsrechtswidrigkeit* - gegebenenfalls also auch nur *partiell* - unanwendbar wird bzw. unangewendet zu lassen ist (ua. EuGH Rs 103/88, Fratelli Costanzo Rdn 33; VwGH v. 21.06.1999, 97/17/0501; VwGH v. 18.11.2004, 2001/07/0166; *ecolex* 1995, 338; *ecolex* 1996, 639; *ecolex* 1996, 494). Folgt man diesem Ansatz, dass unmittelbar wirksames Gemeinschaftsrecht eine dazu im Widerspruch stehende nationale Bestimmung nur *insoweit* verdrängt bzw. unanwendbar werden lässt, als dieser tatsächlich Gemeinschaftsrechtswidrigkeit anhaftet, bedeutet dies im Umkehrschluss, dass die von einer solchen *Verdrängung unbetroffenen Normbestandteile der nationalen Vorschrift* mangels Unterbrechung ihres zeitlichen Geltungsbereiches beim innerstaatlichen Rechtsvollzug *weiterhin unverändert anwendbar bleiben*.

Übertragen auf gegenständliches Rechtsproblem folgt daraus zunächst, dass die Steuerbefreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bis zu einer allfälligen legislativen Änderung und Beseitigung ihres gemeinschaftsrechtswidrigen Anspruchserfordernisses „inländischer Betrieb“ beim nationalen Rechtsvollzug auf Fälle *ohne Binnenmarktbezug im*

*vollen Umfang* anwendbar und auf Fälle *mit* Binnenmarktbezug auch *nur hinsichtlich* des nicht gemeinschaftsrechtskonformen *Tatbestandsmerkmals* „inländischer Betrieb“ als durch Artikel 39 EGV verdrängt anzusehen und insoweit partiell unanwendbar ist (JPR 2000, 84; ÖJZ 1999, 781). In diesem Sinne sind auch die abschließenden Feststellungen in der Berufungsentscheidung RV/0016-F/04 des UFS zu verstehen, wenn es dort auszugsweise heißt: „war die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nach der vorzitierten Rechtsprechung des EuGH im vorliegenden Fall *insoweit* („inländischer Betrieb“) unangewendet zu lassen.“

Weitere Schlussfolgerung aus obigen Überlegungen ist, dass damit überhaupt keine Veranlassung besteht, *den übrigen, aus Sicht des Gemeinschaftsrechtes unbedenklichen und damit von diesem auch nicht verdrängten Tatbestandsmerkmalen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988* beim Rechtsvollzug dieser Bestimmung sei es in Fällen mit oder ohne Gemeinschaftsbezug eine andere als die ihnen nach den *nationalen* Auslegungsregeln zukommende Bedeutung zuzuschreiben.

§ 6 ABGB, der unbestrittene Grundlage auch für die Auslegung von Verwaltungsgesetzen ist, sieht in diesem Zusammenhang vor, dass „einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden darf, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet“. Diese Gesetzesbestimmung zieht die Auslegungsgrenze also dort, wo die eigentümliche Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und die klare Absicht des Gesetzgebers überschritten würden, es sich also nicht mehr um Auslegung, sondern bereits um Rechtsfortbildung handeln würde.

Nach dem *Wortsinn und Verständnis im allgemeinen Sprachgebrauch* bedeutet der Begriff „Ausland (Aus-Land)“ außerhalb *jenes* Landes, von dessen Sicht ausgegangen wird, und bezeichnet damit aus Sicht eines konkreten Betrachters das nicht zum eigenen Staatsgebiet gehörige Gebiet.

Findet sich der Auslandsbegriff in einer nationalen *Rechtsvorschrift*, wird ihm aus juristischer Sicht regelmäßig die Bedeutung beigemessen, dass darunter alle (Staats-)Gebiete verstanden werden, die nicht in den Hoheitsbereich des konkreten nationalen Gesetzgebers fallen.

Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang nun, dass es sich bei § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 um eine im *österreichischen* Einkommensteuergesetz vorgesehene Steuerbefreiungsnorm handelt, ist davon auszugehen, dass der *österreichische* Gesetzgeber bei Aufnahme des Normbestandteiles „Ausland“ in diese Bestimmung aus seiner Sicht und mit Rücksicht auf Art. 3 B-VG, demzufolge das Bundesgebiet die Gebiete der Bundesländer umfasst, nur die Gebiete außerhalb seines territorialen Kompetenzbereiches jenseits der österreichischen Staatsgrenzen im Auge gehabt haben konnte.

Diese Interpretation des „Auslandsbegriffes“ findet auch Deckung in der *Intention der histo-*

*rischen Gesetzgeber*, die die Steuerbefreiungsnormen des § 3 Z 14a bzw. § 3 Abs. 1 Z 10 in das EStG 1972 bzw. EStG 1988 - freilich damals noch ohne Bedachtnahme auf den späteren EU-Beitritt Österreichs – laut oben zitierten Gesetzesmaterialien aufgenommen haben, um dadurch *österreichische* Betriebe im internationalen, also *außerhalb Österreichs gelegenen*, Anlagenbau wettbewerbsfähig zu halten.

Zu keinem anderen Auslegungsergebnis für den Auslandsbegriff gelangt man schließlich, wenn man § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus Sicht seiner *gesetzensystematischen Stellung im EStG 1988* beleuchtet. Dort findet sich diese Bestimmung nämlich unmittelbar im Anschluss an §§ 1 und 2 EStG 1988, die den *persönlichen* und *sachlichen* Anwendungsbereich des Einkommensteuergesetzes normieren. § 1 Abs. 2 EStG 1988 legt dabei für natürliche Personen mit inländischem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Österreich in Bezug auf *in-* und *ausländische* Einkünfte fest, § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 bestimmt als nach österreichischem Einkommensteuerrecht maßgebliche Einkunftsart auch die der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988). Im § 3 EStG 1988 sind sodann Tatbestände aufgezählt, die bei entsprechender Sachverhaltsverwirklichung mit Rücksicht auf vorgenannte Gesetzesbestimmungen zu einer inländischen Einkommensteuerpflicht führen würden, an dieser Stelle aber explizit von der Einkommensbesteuerung ausgenommen werden. Wenn im Absatz 1 Z 10 dieser Steuerbefreiungsnorm auch nichtselbständige Einkünfte aus bestimmten begünstigten Auslandstätigkeiten angeführt sind, so handelt es sich dabei unfraglich um eine *lex specialis* zu §§ 1 Abs. 2 iVm. 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Die sachliche Verknüpfung dieser vorgenannten einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen und der unzweifelhafte Normgehalt des § 1 Abs. 2 EStG 1988, der natürliche Personen mit inländischem Anknüpfungspunkt nach innerstaatlichem Recht in Österreich mit ihren innerhalb und *auch außerhalb Österreichs* erzielten Einkünften einkommensteuerrechtlich erfassen will, lassen damit aber, zumal dem Gesetzgeber des EStG 1988 eine jeweils unterschiedliche inhaltliche Wertung des „Auslandsbegriffes“ im § 1 Abs. 2 EStG 1988 und § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht unterstellt werden kann, nur davon ausgehen, dass dem Normbestandteil „Ausland“ im § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dieselbe vorgenannte Bedeutung wie im § 1 Abs. 2 EStG 1988 zukommt.

Angesichts dieses *eindeutigen* Auslegungsergebnisses ist dem Begriff „*Ausland*“ im § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, soweit er dort als solcher oder in Form der Wortverknüpfung „*Auslands-tätigkeit*“ vorkommt, also die Bedeutung zuzuschreiben, dass darunter „*alle Gebiete außerhalb des österreichischen Bundesgebietes*“ zu verstehen sind (vgl. jedoch jüngst BMF-Erlass v. 20.11.2007, BMF-010222/0170-VI/7/2007). Dieser Sinngehalt ist dem „Auslandsbegriff“ beim Rechtsvollzug des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht nur *bei Sachverhalten ohne, sondern auch bei solchen mit Gemeinschaftsbezug (und deshalb ausgeweitetem persönlichen*



*Anwendungsbereich) beizumessen*, ist für die bei Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 rechtserhebliche Differenzierung zwischen schädlicher Inlandstätigkeit einerseits und allenfalls begünstigter Auslandstätigkeit andererseits doch allein entscheidend, ob ein begünstigte Tätigkeiten iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 verrichtender Arbeitnehmer mit den hierauf entfallenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in *Österreich (einkommen)steuerhängig ist*. Trifft dies zu (bei Auslandseinkünften beispielsweise etwa als Folge von DBA-Bestimmungen), darf es nämlich schon aus gleichheitsrechtlichen Gründen und auch im Hinblick auf die einfachgesetzlich normierte Gleichmäßigkeit der Besteuerung keinen Unterschied machen, ob in Österreich steuerhängige, auf begünstigte Tätigkeiten entfallende Lohneinkünfte von einem inländischen oder aber einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgeber stammen.

Wird der „Auslandsbegriff“ im § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus Sicht des österreichischen Gesetzgebers wie oben dargestellt ausgelegt, treten keine unterschiedlichen Rechtsfolgen ein, weil es diesfalls für Lohneinkünfte, denen begünstigte Tätigkeiten außerhalb des österreichischen Bundesgebietes zugrunde liegen, zur Steuerbefreiung kommt, egal ob der der inländischen Steuerhoheit unterliegende Arbeitnehmer bei einem inländischen oder einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgeber beschäftigt ist. Umgekehrt bleibt diesen die Steuerfreiheit je verwehrt, wenn den Lohneinkünften Tätigkeiten auf österreichischem Bundesgebiet zugrunde liegen. Als Ergebnis dieser Betrachtungen ist also festzuhalten, dass auch bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgebern im Falle einer inländischen Einkommensteuerveranlagung ihrer ausländischen Lohneinkünfte ungeachtet der dabei vorgenommenen Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 *schädliche Tätigkeiten* aus Sicht dieser Steuerbefreiungsnorm immer dann vorliegen, wenn *unselbständige Arbeit auf österreichischem Territorium ausgeübt*, und *begünstigte Tätigkeiten* bei Zutreffen der übrigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 *insoweit vorliegen*, als *unselbständige Arbeit außerhalb des österreichischen Bundesgebietes ausgeübt wird*.

Für die nach dem Ergebnis der erstinstanzlich noch nachzuziehenden Ermittlungen tatsächlich in die österreichische Steuerhoheit fallenden Bezugssteile des Streitjahres sind daher bei der Prüfung, ob ihnen den zeitlichen und sachlichen Anspruchserfordernissen entsprechende begünstigte Tätigkeiten des Rechtsmittelwerbers im Ausland iZm. der Errichtung von Anlagen im Ausland iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zugrunde gelegen sind, bzw. ob und inwieweit es bei begünstigten Auslandstätigkeiten zu befreiungsschädlichen Unterbrechungen gekommen ist, die Tatbestandsmerkmale „Ausland“ und „Auslandstätigkeit“ aus Sicht des österreichischen Gesetzgebers wie beschrieben auszulegen. Bei Zutreffen der sonstigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 würde für solche Bezugssteile damit die

konkrete Steuerfreiheit zustehen, egal ob sie auf Tätigkeiten des Berufungswerbers in Deutschland oder in anderen Drittstaaten entfallen. Schädlich wären im gegebenen Zusammenhang nur vom Berufungswerber auf österreichischem Territorium ausgeübte Tätigkeiten. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Parteienvertreter im erstinstanzlich abgeführten Verfahren aktenkundig insoweit unterschiedliche Angaben gemacht hat, als in der Vorhaltsbeantwortung erklärt wurde, dass sich der Berufungswerber im Jahr 2004 an sieben bis acht Arbeitstagen im Betrieb seiner früheren österreichischen Arbeitgeberin Z-Österreich GmbH in A aufgehalten, im Vorlageantrag dagegen vorgebracht wurde, dass der Rechtsmittelwerber im Streitjahr keine Dienstreisen in dieses österreichische verbundene Konzernunternehmen unternommen hätte. Da diesen differierenden Angaben nicht weiter nachgegangen wurde, ist offen, ob und falls ja, inwieweit für das Streitjahr erklärte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch auf Tätigkeiten des Berufungswerbers in Österreich entfallen.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 befreit von der Einkommensteuer Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte *Auslandstätigkeit* von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit (Anm.: zu ergänzen „begünstigte“) ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Diese Bestimmung stellt also, auch wenn es ihrem Wortlaut aufgrund Verwendung des Begriffes „Auslandstätigkeit“ nicht mehr so eindeutig entnehmbar ist wie § 3 Z 14a EStG 1972, der noch von „im Ausland ausgeübter Tätigkeit“ sprach, ua. auf die *physische Anwesenheit des Arbeitnehmers bei der Ausübung einer der in § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 angeführten Tätigkeit im Ausland* ab.

Die österreichische Finanzverwaltung geht aufgrund ihrer Ausführungen in den Rz 65 bis 67 der LStR 2002 unter Annahme eines funktionalen Zusammenhanges davon aus, dass Urlaube, Krankenstände und sogar Dienstreisen begünstigte Auslandstätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen nicht unterbrechen, und daher solche Zeiträume den begünstigten Auslandstätigkeiten zugerechnet werden können.

Für *Auslandsdienstreisen* wird dies in Rz 67 der LStR 2002 dann angenommen, wenn sie in einem *ausschließlichen* Zusammenhang mit einer begünstigten Auslandstätigkeit stehen, wobei der Dauer der Dienstreise aus Sicht der Befreiungsschädlichkeit diesfalls keine Bedeutung zukommt.

Die Finanzverwaltung geht dabei noch einen Schritt weiter und rechnet laut Rz 67 der LStR 2002 auch *Dienstreisen*, die ein Arbeitnehmer ausschließlich im Zusammenhang mit einer begünstigten Auslandstätigkeit in den „*inländischen Stammbetrieb*“ unternimmt, *bis zu einer Dauer von drei Tagen* der begünstigten Auslandstätigkeit zu. Mit dieser Richtlinienaussage wird also im Wege funktionaler Zuordnung zu Gunsten der Normunterworfenen fingiert, dass es sich bei Dienstreisen in den *inländischen Stammbetrieb* bei Erfüllung der beiden vorge-

nannten Voraussetzungen trotz faktischer *Inlandstätigkeit* des Arbeitnehmers um (begünstigte) Auslandstätigkeit handle. Die richtliniengemäß vorgesehene zeitliche Beschränkung solcher Dienstreisen mit drei Tagen verfolgt offensichtlich den Zweck, allfälligen Missbräuchen vorzubeugen, und im Verhältnis zu im Inland tätigen, mit ihren Löhnen der Lohnsteuerpflicht unterliegenden Arbeitnehmern die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern.

Es wird nicht verkannt, dass dieser Verwaltungsanweisung zur steuerlichen Behandlung von mit begünstigten Auslandstätigkeiten in Zusammenhang stehenden Inlandsdienstreisen verwaltungsökonomische Überlegungen (Vermeidung der Ausstellung neuer Lohnzettel für kurze berufliche Aufenthalte im Inland usw.) zugrunde liegen mögen, anzumerken ist dazu hier aber doch, dass diese Anweisung im Wortlaut und Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 keine Deckung findet.

Im vorliegenden Fall kommt dieser rechtsunverbindlichen Richtlinienmeinung nun deshalb Relevanz zu, weil das Finanzamt im angefochtenen Bescheid darauf gestützt davon ausgegangen ist, dass es sich bei vom Berufungswerber im Streitjahr in den deutschen Stammbetrieb unternommenen Dienstreisen zufolge des dabei gemeinschaftsrechtskonform ausgeweiteten persönlichen Anwendungsbereiches des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 um solche in einen „inländischen Stammbetrieb iSd. Rz 67 der LStR 2002“ gehandelt, und begünstigte Auslandstätigkeiten desselben daher unterbrochen worden wären, wenn der Aufenthalt im deutschen Stammbetrieb länger als drei Tage andauert hätte.

Zu dieser Sichtweise der Erstbehörde genügt es auf das obige Auslegungsergebnis zum „Auslandsbegriff“ des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu verweisen und klarstellend festzuhalten, dass es sich bei Dienstreisen eines bei einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgeber beschäftigten, mit seinen Lohnbezügen jedoch aus welchen Gründen auch immer in Österreich steuerhängigen Arbeitnehmers in den im Gemeinschaftsgebiet gelegenen Stammbetrieb aus Sicht des österreichischen Gesetzgebers um keine Inlands-, sondern um *Auslandstätigkeit* handelt. Dasselbe gilt unter vorstehender Sachverhaltsannahme auch, wenn ein solcher Arbeitnehmer berufliche Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat seines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgebers außerhalb des Stammbetriebes verrichtet.

Sollte also Österreich im vorliegenden Fall nach dem Ergebnis der weiteren Ermittlungen überhaupt ein Besteuerungsrecht an den auf vom Berufungswerber in Deutschland ausgeübte unselbständige Arbeit entfallenden Bezugsteilen haben, stünde hierfür die konkrete Steuerbefreiung somit zu, sofern es sich bei den auf deutschem Territorium ausgeübten Tätigkeiten nachweislich um begünstigte laut erschöpfender Aufzählung im § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 gehandelt hat, und diese Tätigkeiten auch im Zusammenhang mit Anlagenerrichtungen im Ausland (in Deutschland oder Drittstaaten, nicht jedoch in Österreich) gestanden sind. Dienstreisen des Berufungswerbers in den deutschen Stammbetrieb wären im Zuge einer

Prüfung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als *Auslandsdienstreisen* zu qualifizieren, und damit *unabhängig von der Aufenthaltsdauer* im deutschen Stammbetrieb *nicht* befreiungsschädlich, sofern sie *ausschließlich* im Zusammenhang mit einem begünstigten Auslandsvorhaben (aus Sicht des österreichischen Gesetzgebers) unternommen worden sind. Die in Rz 67 der LStR 2002 für Inlandsdienstreisen vorgesehene zeitliche Beschränkung ist iZm. Dienstreisen in den deutschen Stammbetrieb also unbeachtlich.

Urlaube nach allenfalls nicht schädlich gewesenen Dienstreisen hätten jedenfalls Unterbrechungswirkung. Dasselbe würde auch für jede wie immer geartete damalige berufliche Tätigkeit des Berufungswerbers innerhalb Österreichs gelten.

Soweit sich der Parteienvertreter im Berufungsvorlageantrag auch auf Rz 65 der LStR 2002 berufen hat, wonach „nach Überschreiten der gesetzlichen Monatsfrist stattfindende Urlaube oder Krankenstände einer begünstigten Auslandstätigkeit zuzurechnen sind, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar daran anschließend die Tätigkeit auf einer ausländischen *Arbeitsstelle* wieder aufnimmt“, ist hierzu anzumerken, dass es sich beim unter dieser Randziffer verwendeten Terminus „Arbeitsstelle“ offensichtlich um eine Unschärfe in der Formulierung handelt. Geht man vom allein maßgeblichen Gesetzestext und Normgehalt des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus, besteht kein Zweifel, dass eine begünstigte Auslandstätigkeit durch ihr funktional zugeordnete Urlaube oder Krankenstände nur dann nicht unterbrochen wird, wenn im Konsumationszeitpunkt das zeitliche Anspruchserfordernis dieser Befreiungsbestimmung bereits überschritten ist, und die Auslandstätigkeit unmittelbar daran anschließend wieder aufgenommen wird. Dabei hat es sich nicht um *irgend eine Auslandstätigkeit*, sondern um eine mit einer Anlagenerrichtung im Ausland in Zusammenhang stehende Auslandstätigkeit iSd. erschöpfenden Aufzählung im § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 zu handeln. Diesem Erfordernis wird nach ho. Ansicht auch durch eine an einen Urlaub oder Krankenstand unmittelbar anschließende Auslandsdienstreise (aus Sicht des österreichischen Gesetzgebers) entsprochen, sofern diese aufgrund ausschließlichen Zusammenhanges mit einer begünstigten Auslandstätigkeit iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 letztgenannter funktional zurechenbar ist.

Moniert wurde gegenständlich auch, dass erstbehördlich iZm. der Berechnung der Monatsfrist des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur auf das veranlagungsgegenständliche Kalenderjahr 2004 abgestellt worden wäre, und damit im Vor- bzw. Nachfolgejahr erworbene Anspruchszeiträume (Zeiten begünstigter Auslandstätigkeiten) unberücksichtigt geblieben wären.

Blickt man auf den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, ist festzustellen, dass dieser als zeitliches Anspruchserfordernis für die konkrete Steuerbefreiung eine „ununterbrochen über den Zeitraum von *einem Monat* hinausgehende Auslandstätigkeit“ vorsieht.

Dem Gesetzeswortlaut ist angesichts dieser Textierung also keine Einschränkung entnehmbar, dass die die ununterbrochene Monatsfrist bildenden Tage innerhalb ein und desselben

Kalenderjahres bzw. Veranlagungszeitraumes gelegen bzw. erworben worden sein müssen.

Da davon auszugehen ist, dass der historische Gesetzgeber im Falle einer solchen Absicht dieser durch eine entsprechend anders lautende Formulierung des zeitlichen Anspruchserfordernisses Ausdruck verliehen hätte, und es die Fassung des Gesetzestextes des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zulässt, ist nach Auffassung der Referentin eine Berücksichtigung von Zeiträumen begünstigter Auslandstätigkeiten, soweit diese unmittelbar vor Beginn bzw. unmittelbar nach Ende eines konkret zu veranlagenden Jahres liegen, bei Ermittlung der Monatsfrist des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesetzlich gedeckt. Indem es bei solcher Vorgangsweise zu keiner Verschiebung von Einkünften kommt, erscheint eine Gesetzesauslegung in dieser Weise auch im Hinblick auf die dem Einkommensteuergesetz immanenten Grundsätze der periodengerechten Einkünftezuordnung bzw. der Abschnittsbesteuerung als unproblematisch.

Sollten nach dem Ergebnis der erstinstanzlich noch nachzuholenden Ermittlungen Bezugsteile verbleiben, die in die österreichische Steuerhoheit fallen, aber die Voraussetzungen zur inländischen Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht erfüllen, und die deshalb zum laufenden Tarif (§ 33 EStG 1988) zu versteuern sind, käme für den Fall des Vorliegens eines zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) § 33 Abs. 10 EStG 1988 zum Tragen.

Bei einer solchen Durchschnittssteuersatzermittlung wären die aufgrund des Abkommensrechtes von der inländischen Besteuerung freizustellenden Bezugsteile aufgrund der DBA-Progressionsvorbehalte, und weiters die als steuerfrei iSd. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 qualifizierten Bezugsteile aufgrund § 3 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen. Der Ansatz solcher Bezugsteile bei der Progressionsermittlung hätte grundsätzlich nach innerstaatlichem Steuerrecht zu erfolgen (VwGH v. 06.03.1984, 83/14/0107). Bei Einbeziehung von gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfreien Einkunftsteilen wären jedoch die Rz 69 und 70 der LStR 2002 und weiters zu beachten, dass auf begünstigte Auslandstätigkeiten entfallende Werbungskosten (z.B. *anteilige* Pflichtversicherungsbeiträge) bei diesen Lohneinkünften in Abzug zu bringen sind (LStR 2002, § 16 Rz 229). Ausländische Einkünfte, die auch als inländische Einkünfte nicht progressionserhöhend wären (sonstige Bezüge), müssten entsprechend außer Ansatz bleiben (EStR 2000, Rz 7598).

Außerdem wäre im Fall des Vorliegens eines zu versteuernden *Einkommens* (§§ 2 Abs. 2 iVm. 33 Abs. 1 EStG 1988) bei der Einkommensteuerermittlung für 2004 abweichend zu bisher nicht nur der Verkehrs-, sondern auch der **Arbeitnehmerabsetzbetrag** (54,-- €) zu berücksichtigen. Damit wird nicht verkannt, dass gegenständlicher Sachverhalt aufgrund Vorliegens von ausländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach innerstaatlichem Steuerrecht (§ 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988) keinen Anspruch auf Berücksich-

tigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages vermittelt. Die im Berufungsfall vorliegende Sach- und Rechtslage hat jedoch, ohne dass es dazu eines entsprechenden Parteieinwandes bedurfte, dazu veranlasst, die den Arbeitnehmerabsetzbetrag regelnde **Tarifbestimmung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988** von Amts wegen auf ihre **Gemeinschaftsrechtskonformität** und zwar konkret im Hinblick auf die im **Art. 39 EGV** garantierte Grundfreiheit der **Arbeitnehmerfreizügigkeit** zu prüfen.

**§ 33 Abs. 5 EStG 1988** lautet in der für das Streitjahr geltenden Fassung wie folgt:

*„Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:*

- 1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich.*
- 2. Ein Arbeitnehmerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen.*
- 3. Ein Grenzgängerabsetzbetrag von 54 Euro jährlich, wenn der Arbeitnehmer Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) ist. Dieser Absetzbetrag vermindert sich um den im Kalenderjahr zu berücksichtigenden Arbeitnehmerabsetzbetrag.“*

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH liegt die Kompetenz zur Regelung der *direkten* Steuern mangels dazu bisher erlassener Harmonisierungsmaßnahmen in der Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten, diesen sind bei Ausübung dieser Befugnis aber durch das Gemeinschaftsrecht insoweit Grenzen gesetzt, als die konkreten nationalen Rechtsvorschriften kein Hindernis für die tatsächliche Ausübung der im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten darstellen dürfen.

Da die Vertragsbestimmungen zu den Grundfreiheiten (ua. Art. 39 EGV) den für das Gemeinschaftsrecht fundamentalen Grundsatz der Beseitigung der Hindernisse für den freien Personenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umsetzen, haben die Mitgliedstaaten die ihnen iZm. den direkten Steuern verbliebene Regelungszuständigkeit so auszuüben, dass die gemeinschaftsrechtlich garantierten Grundfreiheiten auch im jeweiligen nationalen Einkommensteuerrecht Beachtung finden (ua. EuGH Rs 222/86, Heylens; EuGH Rs C-19/92, Kraus; EuGH Rs C-279/93, Schumacker; EuGH Rs C-76/05, Schwarz).

Die Freizügigkeitsbestimmungen des EGV und die zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen sind *nicht* auf Tätigkeiten anzuwenden, die keine Berührung mit irgendeinem der Sachverhalte aufweisen, auf die das Gemeinschaftsrecht abstellt, und die mit keinem relevanten Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen.

**Artikel 39 EGV (Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit)** lautet wie folgt:

*„(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.*

*(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf*

*Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.*

**(3)** *Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,*

*a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;*

*b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;*

*c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;*

*d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.*

**(4)** *Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.“*

Art. 39 EGV verbietet wortlautgemäß jede unterschiedliche Behandlung aus Gründen der *Staatsangehörigkeit* in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen und geht aufgrund dieses spezieller ausgestalteten *Diskriminierungsverbotes* dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art. 12 Abs. 1 EGV vor.

Der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EGV unterliegen nur Unionsbürger unabhängig vom Wohnort und der Staatsangehörigkeit, die vom Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht haben und deshalb eine Berufstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben (Wanderarbeitnehmer; ua. EuGH Rs C-18/95, Terhoeve).

Unionsbürger ist gemäß Art. 17 Abs. 1 EGV, wer die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates besitzt.

Die Vertragsbestimmung des Art. 39 EGV stellt in den Mitgliedstaaten *unmittelbar geltendes, anzuwendendes und wirksames* Gemeinschaftsrecht dar, und ist deshalb von den nationalen Vollzugsorganen der Mitgliedstaaten beim Rechtsvollzug innerstaatlicher Vorschriften von Amts wegen zu beachten (ua. EuGH Rs C-312/93, Peterbroeck; EuGH Rs C-224/97, Ciola; VwGH v. 21.06.1999, 97/17/0501-503; Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht Rz 171, Rz 1295 und 1296).

Ist festzustellen, dass eine nationale Vorschrift gegen Art. 39 EGV verstößt, muss diese bei Vorliegen eines Sachverhaltes mit Gemeinschaftsbezug beim Rechtsvollzug aufgrund des Anwendungsvorranges der konkreten Vertragsbestimmung im Umfang der erkannten Gemeinschaftsrechtswidrigkeit unangewendet bleiben (ua. EuGH Rs 106/77, Simmenthal; EuGH Rs 103/88, Fratelli Costanzo; EuGH Rs C-224/97, Ciola; VwGH v. 18.11.2004, 2001/07/0166; VwGH v. 21.06.1999, 97/17/0501). Zur Erzielung des dem Gemeinschaftsrecht Rechnung tragenden Ergebnisses kann dabei entweder der Weg der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation der nationalen Vorschrift beschritten oder, wenn dies nicht möglich ist, weil die nationale Bestimmung dafür nach Wortlaut, Zweck und Gesetzessystematik

aufgrund eines eindeutigen Auslegungsergebnisses keinen Spielraum lässt, die gemeinschaftsrechtliche Bestimmung selbst zur Anwendung gebracht werden (ua. EuGH Rs C-360/97, Nijhuis; VwGH v. 01.10.2004, 98/12/0010; VwGH v. 23.10.1995, 95/10/0081; OGH v. 09.05.1995, 4 Ob 37/95; OGH v. 22.06.1999, 4 Ob 145/99y; ÖJZ 1997, 121; ecolex 1995, 338).

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbieten die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer alle Maßnahmen, die Gemeinschaftsangehörige in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Gemeinschaftsgebiet benachteiligen könnten. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet ihren Bürgern einen Zugang zu den gemeinschaftlich garantierten Rechten zu ermöglichen, und diesen keine Hindernisse in den Weg zu legen, die entweder den Gebrauch solcher gemeinschaftlich gewährleisteten Rechte hindern oder im Nachhinein verwehren (ua. EuGH Rs C-415/93 Bosman; EuGH Rs C-18/95, Terhoeve; EuGH Rs C-209/01, Schilling; EuGH Rs C-109/04, Kranemann).

Der Berufungswerber ist österreichischer Staatsbürger, war im Streitjahr 2004 in Österreich grenznah zu Deutschland wohnhaft, infolge dieses inländischen Wohnsitzes mit seinem Welteinkommen in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und damals aktienkundig Arbeitnehmer einer deutschen, jedoch nicht grenznah zu Österreich ansässigen Arbeitgeberin.

Im Rahmen seiner inländischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 hat der Berufungswerber ausschließlich ausländische, nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterlegene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus vorgenanntem Beschäftigungsverhältnis erklärt, für die es mit angefochtenem Bescheid zur inländischen Einkommensteuerveranlagung und dabei zum Ansatz eines im Inland steuerpflichtigen Einkommens mit Folge einer Einkommensteuerfestsetzung gekommen ist. Bei dieser Veranlagung wurde im Hinblick auf diese Faktenlage und oa. Tatbestandsvoraussetzungen der Tarifbestimmung des § 33 Abs. 5 EStG 1988 nur der Verkehrsabsetzbetrag, im Übrigen jedoch weder der Arbeitnehmerabsetzbetrag (54,-- €) noch der diesem betragsmäßig entsprechende Grenzgängerabsetzbetrag berücksichtigt.

Im Ergebnis ist der Berufungswerber bei gegenständlicher Einkommensteuerveranlagung also, obwohl er im Jahr 2004 in einem aufrechten Dienstverhältnis gestanden ist, seine ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Veranlagungsweg zum Teil auch der inländischen Einkommensteuer unterworfen worden sind, und der österreichische Gesetzgeber für im Inland steuerpflichtige unselbständig Beschäftigte im Grunde eine Tarifbegünstigung von 54,-- € vorsieht, nicht in den Genuss einer solchen gekommen.

Der Eintritt dieser Rechtsfolge in Verbindung damit, dass zugrunde liegender Sachverhalt aufgrund Vorliegens einer deutschen Arbeitgeberin Gemeinschaftsbezug aufweist, und durch



die Unionsbürgerschaft des Berufungswerbers auch der Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrecht eröffnet ist, sind Grundlage, die Tarifbegünstigung des Arbeitnehmerabsatzbetrages amtswegig auf ihre Konkordanz mit Art. 39 EGV zu untersuchen, und im Konfliktsfall dieser Vertragsbestimmung beim Rechtsvollzug des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 Vorrang einzuräumen.

**§ 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988** stellt für die Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsatzbetrages tatbestandsgemäß auf zwei Voraussetzungen, und zwar auf *Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis* und weiters darauf ab, dass diese *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Lohnsteuerabzug unterliegen*. Da in dieser Tarifbestimmung nicht speziell ausgeführt ist, wann bzw. unter welchen Voraussetzungen diese besondere Form der Einkommensteuererhebung zum Tragen kommt, ist der Sinngehalt des Normbestandteils „wenn die Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterliegen“ anhand der dazu im Einkommensteuergesetz vorgesehenen Legaldefinition zu ermitteln.

**§ 47 Abs. 1 EStG 1988** bestimmt in diesem Zusammenhang, „dass die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) dann durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer) wird, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht“.

Mit dem in dieser Bestimmung enthaltenen Gesetzesverweis auf § 81 EStG 1988 wird determiniert, dass ein Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn nur dann in Betracht kommt, wenn der Arbeitgeber über eine inländische Betriebsstätte gemäß Begriffsdefinition im § 81 leg. cit. verfügt.

**§ 81 Abs. 1 EStG 1988** sieht dazu vor, dass Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn der Betrieb oder Teil des Betriebes des Arbeitgebers ist, in dem die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen wird.

**§ 81 Abs. 2 EStG 1988** normiert weiters, dass dann, wenn nicht bereits aufgrund des Absatzes 1 leg. cit. eine Betriebsstätte im Inland gegeben ist, auch jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung als Betriebsstätte gilt, wenn sie der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeübten Tätigkeit dient, und verweist dabei ergänzend auch auf § 29 Abs. 2 der BAO.

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen folgt, dass die Tarifbestimmung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 außer auf das Vorliegen von Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis aufgrund ihrer weiteren Tatbestandsmerkmale „wenn die Einkünfte dem *Lohnsteuerabzug* unterliegen“ indirekt auch auf die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 47 und 81 EStG 1988 abstellt. Verknüpft man diese oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen mit § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988, so ist daraus erschießbar, dass die Tarifbegünstigung des Arbeitnehmerabsatzbetrages vom Vorliegen von Einkünften aus einem

bestehenden Dienstverhältnis und weiters davon abhängig gemacht wird, dass *im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers iSd. § 81 EStG 1988* besteht, weil es für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur diesfalls zum tatbestandsgemäß geforderten Lohnsteuerabzug kommt. Diese inländische Betriebsstätte des Arbeitgebers hat außerdem entweder den tatbestandsmäßigen Anforderungen des § 81 Abs. 1 EStG 1988 oder jenen des § 81 Abs. 2 EStG 1988 zu entsprechen, was im Hinblick auf § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 weiters bedeutet, dass der Arbeitnehmerabsetzbetrag nur zusteht, wenn Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis gegeben sind, und in diesem Zusammenhang entweder ein inländischer Betrieb des Arbeitgebers vorliegt, in dem die Berechnung des Arbeitslohnes und der Lohnsteuer vorgenommen werden, oder der Arbeitgeber für die Dauer von mehr als einem Monat im Inland eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung unterhält, und diese der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeübten Tätigkeit dient.

Als Ergebnis dieser Betrachtungen haben Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag also Arbeitnehmer, die in einem inländischen (Teil)Betrieb ihres Arbeitgebers oder in einer im Inland von ihrem Arbeitgeber länger als einen Monat unterhaltenen festen örtlichen Anlage oder Einrichtung aufrecht beschäftigt bzw. tätig sind.

Erstem Anschein nach mutet der Tarifbestimmung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 damit keine Bedenklichkeit im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlich garantierte Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit an, vermittelt sie doch grundsätzlich jedem in einem aufrechten Dienstverhältnis stehenden Arbeitnehmer mit lohnsteuerabzugspflichtigen nichtselbständigen Einkünften unabhängig von Herkunft (Staatsbürgerschaft) und Wohnsitz Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag.

Der EuGH erachtet in seiner ständigen Rechtsprechung jedoch auch solche nationalen Bestimmungen als diskriminierend, die zwar nicht unmittelbar auf die Staatsangehörigkeit abstellen, aber aufgrund anderer Tatbestandsmerkmale die Gefahr in sich bergen, dass sie sich insbesondere für Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten nachteilig auswirken könnten. In der jüngeren Rechtsprechung des EuGH kommt zum Ausdruck, dass die Gesamtheit der Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsbürgern die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern soll.

Angesichts dieser Rechtsprechung verbietet der gemeinschaftsrechtlich verankerte Gleichbehandlungsgrundsatz also nicht nur *direkte Diskriminierungen aufgrund der Staatszugehörigkeit*, sondern auch jede wie immer geartete *versteckte (mittelbare) Diskriminierung*, die *aufgrund anderer Anknüpfungspunkte* als die der Staatsbürgerschaft tatsächlich *zum gleichen Ergebnis* führen könnte (EuGH Rs C-279/93, Schumacker; EuGH Rs C-224/97, Ciola; EuGH Rs C-266/95, Merino Garcia).

Die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sollen wortlautgemäß zwar insbe-

sondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern, sie verbieten ungeachtet dessen aber auch, dass der Herkunftsstaat seine eigenen Staatsangehörigen durch entsprechende nationale Bestimmungen an der freien Annahme und Ausübung einer Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat Staat behindert. Nationale Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten bzw. abhalten könnten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen also ebenfalls eine Beschränkung der hier in Rede stehenden Grundfreiheit dar, auch wenn sie nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit der Normbetroffenen anknüpfen. (EuGH Rs 19/92, Kraus; EUGH Rs 360/97, Nijhuis; EuGH Rs C-385/00, F.W.L. de Groot; EuGH C-209/01, Schilling).

Mit dieser Rechtsprechung hat der EuGH klargestellt, dass Art. 39 EGV außer dem tatbestandsgemäß angeführten Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsbürgerschaft auch ein Beschränkungsverbot inne wohnt, dem zufolge Maßnahmen unter dem Blickwinkel der Arbeitnehmerfreizügigkeit verboten sein können, wenn sie die Aufnahme oder Ausübung einer unselbständigen Erwerbstätigkeit beschränken, behindern oder weniger attraktiv machen. Im Ergebnis verbietet Art. 39 EGV somit, dass nationale Bestimmungen eine auf Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung von Inländern und Angehörigen der übrigen Mitgliedstaaten oder eine Ungleichbehandlung zwischen denjenigen, die das Recht auf Freizügigkeit wahrnehmen und denjenigen, die von diesem Recht nicht Gebrauch machen, vorsehen. Ob eine solche Ungleichbehandlung vorliegt, ist dabei anhand eines Vergleiches der Lage, in der sich der Wanderarbeitnehmer befindet, wenn er sein Recht auf Freizügigkeit wahrgenommen hat, mit jener zu beurteilen, die bestehen würde, wenn er dieses Recht nicht wahrgenommen hätte.

Folgt man dieser Judikaturlinie des EuGH steht damit aber außer Zweifel, dass die den Arbeitnehmerabsetzbetrag regelnde Bestimmung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 gegen die im Art. 39 EGV manifestierte Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt.

Diese Tarifbestimmung des österreichischen Einkommensteuergesetzes macht die Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages zwar nicht von der Staatsangehörigkeit der Arbeitnehmer, jedoch davon abhängig, dass „dem *Lohnsteuerabzug* unterliegende Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis“ vorliegen, was unter Einbeziehung der Tatbestandsvoraussetzungen der den *Lohnsteuerabzug vom Arbeitslohn* regelnden Bestimmungen der §§ 47 Abs. 1 und 81 EStG 1988 im Ergebnis darauf hinaus läuft, dass ihr Anwendungsbereich nur Arbeitnehmer erfasst, die *in einem inländischen (Teil)Betrieb* ihres Arbeitgebers *oder in einer im Inland von ihrem Arbeitgeber länger als einen Monat unterhaltenen festen örtlichen Anlage oder Einrichtung aufrecht beschäftigt bzw. tätig sind, und aus diesem Beschäftigungsverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen*.

Diese Anknüpfungsmerkmale stellen aus Sicht des Art. 39 EGV zwar keine unmittelbare, doch aber eine unzulässige mittelbare Diskriminierung dar, weil damit die Tarifbegünstigung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 Arbeitnehmern verwehrt ist, die in Österreich aufgrund Vorliegens der Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, bei einem in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelten Betrieb aufrecht beschäftigt, mit den draus erfließenden ausländischen Lohneinkünften in Österreich steuerhängig werden (etwa aufgrund von DBA-Bestimmungen) und deshalb im Inland zur Einkommensteuer zu veranlagten, und dabei mangels Vorliegens der entsprechenden Voraussetzungen auch nicht als Grenzgänger (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. g zweiter Satz iVm. § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 3 EStG 1988) zu behandeln sind.

Ursächlich dafür, dass der Berufungswerber bei seiner Einkommensteuerveranlagung für 2004 von der Tarifbegünstigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages ausgeschlossen und er dadurch im Ergebnis vergleichsweise zu ebenfalls in Österreich steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die in einer inländischen Betriebstätte iSd. § 81 EStG 1988 unselbständig beschäftigt sind, einer höheren Einkommensteuerbelastung unterworfen war, ist also allein, dass der Berufungswerber im konkreten Veranlagungszeitraum aufgrund Gebrauchmachung vom gemeinschaftlich garantierten Arbeitnehmerfreizügigkeitsrecht nicht in einer inländischen Betriebstätte iSd. § 81 EStG 1988, sondern bei einem deutschen Betrieb beschäftigt war. Eine Bestimmung wie § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988, die für die Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages darauf abstellt, dass dem *Lohnsteuerabzug unterliegende Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis vorliegen müssen*, im Ergebnis also der unselbständigen Beschäftigung in einer inländischen Betriebstätte iSd. § 81 EStG 1988 nachgegangen werden muss, ist angesichts dieser Anknüpfungsmerkmale bzw. Anspruchserfordernisse für die konkrete Tarifbegünstigung nicht nur diskriminierend gegenüber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die ebenfalls in einem aufrechten Beschäftigungsverhältnis stehen, aber als Wanderarbeitnehmer bei einem ausländischen, nicht grenznahen Betrieb beschäftigt sind, sondern aufgrund des aufgezeigten beschränkten Anwendungsbereiches zweifellos auch geeignet, Arbeitnehmer, die in einer inländischen Betriebstätte iSd. § 81 EStG 1988 beschäftigt sind, davon abzuhalten, unter Ausübung des Freizügigkeitsrechtes einer unselbständigen Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat in einem dort gelegenen Betrieb nachzugehen.

Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beeinträchtigen, sind nach Rechtsprechung des EuGH nur dann zulässig, wenn sie auf objektiven (sachlichen), von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer unabhängigen Erwägungen beruhen, in einem angemessenen Verhältnis zu einem legitimen Zweck, den das nationale Recht mit der Ungleichbehandlung verfolgt hat, stehen, die Maßnahmenanwendung auch geeignet ist, die

Zweckverwirklichung tatsächlich zu gewährleisten, und sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind (EuGH Rs C-19/92, Kraus; EuGH Rs C-350/96, Clean Car Autoservice; EuGH Rs C-15/96, Schoening-Kougebetopoulou; EuGH Rs C-109/04, Kranemann; EuGH Rs C-76/05, Schwarz).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung ist iZm. § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 zunächst festzuhalten, dass der Arbeitnehmerabsetzbetrag nach historischer Motivation *Zinsnachteile abgelten* sollte, die sich für Arbeitnehmer aus der *besonderen Erhebungsform der Lohnsteuer* aufgrund entsprechend zeitnaher Abgabentrachtung *im Vergleich* zu Steuerpflichtigen mit *veranlagter Einkommensteuer* ergeben (vgl. 474 Blg.Nr. 13. GP).

Dieser mit § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 intendierte Normzweck vermag den aus dem beschränkten Anwendungsbereich dieser Bestimmung resultierenden Ausschluss von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Wanderarbeitnehmern, die bei einem in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelten Betrieb beschäftigt sind, von der Tarifbegünstigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages und die damit im Hinblick auf Art. 39 EGV gegebene Diskriminierung gegenwärtig schon deshalb nicht mehr sachlich zu rechtfertigen, weil mit dem AbgÄG 1983 in § 33 Abs. 5 EStG 1972 als Ziffer 3 ein dem *Arbeitnehmerabsetzbetrag betragsmäßig entsprechender Absetzbetrag auch für Grenzgänger*, also für im Inland grenznah wohnhafte, im Ausland grenznah unselbständig beschäftigte und im Wesentlichen arbeitstäglich pendelnde Arbeitnehmer, eingefügt wurde, und diese mit ihren *ausländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt* werden. Angesichts dieser Erstreckung des Absetzbetrages auf zur Einkommensteuer zu veranlagende Grenzgänger ist nämlich unzweifelhaft davon auszugehen, dass der österreichische Gesetzgeber seine oben angeführte, für die Einführung des Arbeitnehmerabsetzbetrages ursprünglich maßgeblich gewesene Motivation damit aufgegeben hat (Doralt-Ruppe, Steuerrecht, Band I Rz 705).

Betrachtet man im gegebenen Zusammenhang die für die Schaffung des Grenzgängerabsetzbetrages relevant gewesenen Erwägungen, zeigt sich, dass der Gesetzgeber des AbgÄG 1983 damit in erster Linie die Abgeltung der besonderen Aufwendungen (Reisekosten, höhere Lebenshaltungskosten und dgl.), die Grenzgängern aufgrund ihrer Grenzgängertätigkeit gegenüber im Inland beschäftigten Arbeitnehmern erwachsen, und weiters die Entlastung des inländischen Arbeitsmarktes durch Grenzgänger im Auge gehabt hat (Regierungsvorlage zum AbgÄG 1983, Blg.Nr. 60, XVI. GP).

Da sich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Wanderarbeitnehmer, die bei einem in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelten Betrieb beschäftigt sind, mit Blick auf diese historischen Gesetzesmaterialien zu § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 3 EStG zweifellos in vergleichbarer Situation wie Grenzgänger befinden, weil auch solchen Wanderarbeitnehmern vergli-

chen mit im Inland beschäftigten Arbeitnehmern erhöhte Aufwendungen durch die Auslandstätigkeit (auswärtige Nächtigungen, Verpflegungsmehraufwand etc.) erwachsen und auch sie zur Entlastung des inländischen Arbeitsmarktes beitragen, entbehrt es, wenn zusätzlich ins Kalkül gezogen wird, dass der Gesetzgeber seine oben angeführte, mit Einführung des Arbeitnehmerabsetzbetrages ursprünglich verfolgte Absicht aufgrund Ausdehnung des Absetzbetrages auf zur Einkommensteuer zu veranlagende Grenzgänger aufgegeben hat, somit nicht nur jeglicher sachlichen Rechtfertigung, sondern erweist es sich überdies als offenkundig unverhältnismäßig, dass in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Wanderarbeitnehmer, die bei einem in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelten Betrieb beschäftigt sind, im Falle der inländischen Einkommensteuerveranlagung ihrer ausländischen Lohneinkünfte nach geltender Rechtslage *generell* von der Tarifbegünstigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages ausgeschlossen sind.

Da der Beschränkung des Normadressatenkreises des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 auch keine mit öffentlicher Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit in Zusammenhang stehenden Erwägungen zugrunde liegen, kommen auch diese im Art. 39 Abs. 3 EGV explizit angeführten Rechtfertigungsgründe gegenständlich nicht zum Tragen.

Eben so wenig sind zwingende Gründe des Allgemeininteresses erkennbar, die die aufgezeigte, dem § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG aus Sicht des Art. 39 EGV anhaftende Diskriminierung und den Verstoß dieser Tarifbestimmung gegen das dem Art. 39 EGV auch immanente Beschränkungsverbot rechtfertigen könnten. In diesem Zusammenhang kommt insbesondere auch dem Umstand, dass die gemeinschaftsrechtskonforme Anwendung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 im Vergleich zum Normvollzug ohne gemeinschaftsrechtskonformer Ausweitung des Anwendungsbereiches negative Auswirkungen auf das nationale Steueraufkommen zeitigen kann, keine Beachtlichkeit zu, da der EuGH in seiner Rechtsprechung wirtschaftlichen Motiven regelmäßig die Tauglichkeit als Rechtfertigungsgrund für diskriminierende nationale Maßnahmen abspricht (ua. EuGH Rs C-76/05, Schwarz gegen Finanzamt Bergisch Gladbach).

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass die Tarifbestimmung des § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 2 EStG 1988 aufgrund ihres auf „Arbeitnehmer mit dem *Lohnsteuerabzug* unterliegenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit“, im Ergebnis also auf Arbeitnehmer, die in einer inländischen Betriebsstätte iSd. § 81 EStG 1988 beschäftigt sind, eingeschränkten Anwendungsbereiches gegen die durch Art. 39 EGV gewährleistete Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt, die diesem Verstoß zugrunde liegende Ungleichbehandlung von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Wanderarbeitnehmern, die bei einem in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelten Betrieb beschäftigt sind, auch nicht sachlich gerechtfertigt und zudem unverhältnismäßig ist, und sie deshalb beim nationalen Rechtsvollzug bei Vorliegen eines

Sachverhaltes mit Gemeinschaftsbezug aufgrund des Anwendungsvorranges des Art. 39 EGV in Ansehung ihres Anspruchserfordernisses „wenn die Einkünfte dem *Lohnsteuerabzug* unterliegen“ unangewendet zu bleiben hat.

Als Ergebnis dieser Ausführungen steht der Arbeitnehmerabsetzbetrag aufgrund unmittelbarer Anwendung des Art. 39 EGV demnach auch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen (Wander)Arbeitnehmern zu, die bei einem in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelten Betrieb beschäftigt, mit den aus diesem Beschäftigungsverhältnis resultierenden ausländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus welchen Gründen immer in Österreich steuerhängig und zur Einkommensteuer veranlagt werden, und dabei auch nicht die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des Grenzgängerabsetzbetrages iSd. § 33 Abs. 5 erster Satz iVm. Z 3 EStG 1988 erfüllen.

Unter Berücksichtigung der obigen Feststellungen wird daher auch im konkret vorliegenden Fall der Arbeitnehmerabsetzbetrag für das Jahr 2004 ungeachtet des Vorliegens ausländischer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund des Anwendungsvorranges des Art. 39 EGV zu berücksichtigen sein, sofern sich für diesen Veranlagungszeitraum nach Durchführung der noch vorzunehmenden Ermittlungen ein im Inland steuerpflichtiges relevantes Einkommen des Berufungswerbers ergibt.

*Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.*

Die Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO setzt tatbestandsgemäß nicht die Gewissheit, sondern nur die Möglichkeit der Erlassung eines anders lautenden Bescheides oder des Unterbleibens einer Bescheiderlassung voraus. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Aus dem Tatbestandsmerkmal „kann“ in dieser Verfahrensvorschrift ergibt sich, dass die Maßnahme der Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz steht. Ermessensentscheidungen haben sich dem § 20 BAO zufolge in den Grenzen zu halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu

treffen.

Wie oben ausführlich dargestellt, wurden im vorliegenden Fall entscheidungswesentliche Grundlagen insbesondere iZm. den Auslandsentsendungen des Berufungswerbers im Jahr 2004 bisher nicht erhoben. Da die Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens bezweckt, und zur restlosen Klärung der tatsächlichen Sachverhaltslage des gegenständlichen Falles noch ins Ausland reichende Ermittlungen von solchem Umfang notwendig sind, dass dies den Rahmen eines zweitinstanzlichen Vorhaltverfahrens sprengen und auch der Intention des Gesetzgebers, der der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Wesentlichen die Funktion der Rechtskontrolle und nicht der erstmaligen Tatsachenermittlung zuschreibt, widersprechen würde, hat die zuständige Referentin des UFS gegenständlich daher aus diesen Erwägungen vom gesetzlich eingeräumten Ermessen Gebrauch gemacht und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2004 sowie die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung deshalb spruchgemäß unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

In diesem Zusammenhang ist noch festzuhalten, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat. § 276 Abs. 3 BAO idF vor dem RmRefG sah nämlich auch schon vor, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung *nach* Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat. Mit dem am 1. Jänner 2003 in Kraft getretenen RmRefG und dem damit reformierten zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde dem UFS die Rolle eines unabhängigen Dritten zugewiesen. Dieser Rolle kann der UFS aber nur dann gerecht werden, wenn er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränkt (SWK 3/2003, S 102 ff).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht verbleibt abschließend festzuhalten, dass der Parteienvertreter im Berufungsvorlageantrag (§ 276 BAO) ua. auch einen rechtzeitigen (§ 284 Abs. 1 Z. 1 BAO) **Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung** gestellt hat. Gemäß § 284 Abs. 3 iVm. Abs. 5 BAO kann der namens des Berufungssenates für die Erledigung einer Berufung zuständige Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) ungeachtet eines solchen rechtzeitig gestellten Antrages ua. dann von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung absehen, wenn der berufsverfängene Bescheid unter Zurückverweisung der Angelegenheit an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben wird (§ 289 Abs. 1 BAO). Im vorliegenden Berufungsfall erweist sich der Sachverhalt aus den oben detailliert beschriebenen Gründen als umfangreich ergänzungsbedürftig. Da die Referentin des UFS den bekämpften Einkommensteuerbescheid für 2004 unter Ausübung des ihr durch § 289 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessens zwecks Nachholung dieser Ermittlungen aufgehoben hat, war



es somit im Hinblick auf § 284 Abs. 5 iVm. Abs. 3 BAO nicht nur zulässig, sondern aufgrund des auf die Beschleunigung bzw. Verkürzung des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gerichteten Normzwecks des § 289 Abs. 1 BAO auch zweckmäßig und mit Rücksicht auf berechnete Parteiinteressen im Übrigen auch nicht unbillig, gegenständlich trotz rechtzeitig gestelltem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung von einer Verhandlungsdurchführung abzusehen.

Aus den angeführten Entscheidungsgründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Februar 2008