



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0460-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 8. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 17. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird mit 3.403,80 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Jahre 2007 Einkünfte aus mehreren unselbstständigen Tätigkeiten. Unter diesen Einkünften befanden sich auch solche aus einer Beschäftigung vom 18. Juni 2007 bis zum 2. November 2007 als Schreiner-Monteur bei einem Schweizer Unternehmen.

Nach Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 17. Juni 2008 die Einkommensteuer mit 5.651,39 € fest.

Der Berufungswerber berief gegen diesen Bescheid und wandte ein, er habe in der Zeit seiner Tätigkeit in der Schweiz auch seinen Wohnsitz in der Schweiz gehabt. Diese Tätigkeit habe aber nicht seinen Vorstellungen entsprochen, weshalb er dieses Beschäftigungsverhältnis gekündigt habe. Da die Wohnung in der Schweiz von seinem Arbeitgeber nur für die Dauer der Tätigkeit zur Verfügung gestellt worden sei, habe er seinen Wohnsitz wieder nach

Österreich verlegt. Die Einkünfte aus der Schweizer Beschäftigung unterliegen daher nicht der österreichischen Einkommensteuer.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2007 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 ab, indem es die Schweizer Einkünfte mit 19.525,80 € ansetzte, die ausländische (Schweizer) Steuer (2.298,60 €) anrechnete und so die Einkommensteuer mit 3.403,80 € festsetzte. Das Berufungsbegehren, die Schweizer Einkünfte unversteuert zu lassen, wies es aber als unbegründet ab.

Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:

Der Berufungswerber sei laut seinen Angaben seit dem Jahr 2004 verheiratet. Eine Abfrage beim Zentralen Melderegister habe ergeben, dass der Berufungswerber seit 27. April 2000 durchgehend in Österreich mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen sei und jedenfalls im Streitjahr an derselben Adresse wie seine Ehegattin gewohnt habe. Eine Wohnsitznahme von nicht mehr als zwei Jahren sei generell zu kurz, um in diesem Staat den Mittelpunkt der Lebensinteressen zu begründen. Im Berufungsfall befänden sich die für die Begründung des Mittelpunkts der Lebensinteressen entscheidenden persönlichen Beziehungen am Familienwohnsitz in Österreich. Überdies gehe aus der Bestätigung des Schweizer Arbeitgebers vom 8. August 2008 hervor, dass der Berufungswerber während seiner Beschäftigung auf Montage in der Schweiz gewesen sei und dabei in verschiedenen Hotels am jeweiligen Montageort auf Kosten des Arbeitgebers übernachtet habe. Dies habe zur Folge, dass die unter der Schweizer Adresse vorhandene Unterkunft nicht als ständige Wohnstätte i.S. des DBA-Schweiz gewertet werden könne.

Mit Schreiben vom 16. August 2008 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wiederholte er sein Berufungsbegehren, die Schweizer Einkünfte aufgrund seines Wohnsitzes in der Schweiz als nicht steuerbar zu behandeln und stellte zusätzlich den Antrag, im Falle einer Bejahung der Steuerbarkeit diese Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß Artikel 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (DBA-Schweiz) idF BGBl. III 22/2007, dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat bezogen werden.

Ist eine Person in Österreich ansässig, kommt bei Einkünften im Sinne der Artikel 15 Abs. 1 DBA-Schweiz die sog. Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung. Das heißt, Österreich darf diese Einkünfte besteuern, muss aber die in der Schweiz gezahlte Steuer anrechnen (Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz). Eine Grenzgängerbesteuerung, wie sie sie Artikel 15 Abs. 4 DBA-Schweiz vorgesehen hatte, besteht seit der Änderung des DBA-Schweiz durch BGBl. III 22/2007 nicht mehr.

Die Ansässigkeit einer Person ist in Artikel 4 DBA-Schweiz geregelt. Danach bedeutet der Ausdruck „*in einen Vertragsstaat ansässige Person*“ eine Person, die nach den in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (Artikel 4 Abs. 1 DBA-Schweiz).

Ist eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Was nun die Ansässigkeit des Berufungswerbers während seiner Beschäftigung in der Schweiz im Sinne des DBA-Schweiz angeht, pflichtet der Unabhängige Finanzsenat den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich zu. Eine Wohnung, die während nicht einmal eines halben Jahres zur Verfügung stand und die aufgrund der häufigen Arbeitseinsätzen des Berufungswerbers in der ganzen Schweiz noch dazu nur eine geringe Zeit hinweg genutzt werden konnte, konnte niemals den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers bilden, wenn er gleichzeitig mit seiner Frau eine Wohnung in Österreich bewohnt und vor und nach seiner Beschäftigung in der Schweiz in Österreich gearbeitet und sich aufgehalten hat.

Der Berufungswerber war daher im Jahr 2007 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Nun war der Berufungswerber laut einer Bestätigung seines Schweizer Arbeitgebers in der Schweiz als Schreiner-Monteur tätig. Für diese Tätigkeit hat der Berufungswerber mit dem Vorlageantrag die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geltend gemacht.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsauffassung vertreten, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine gegen die Arbeitnehmerfreiheit des Art 39 EGV verstößende Diskriminierung darstelle, die vom Gemeinschaftsrecht verdrängt werde. Die Steuerfreiheit für Auslandsmontagetätigkeiten steht daher auch (unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmern zu, die bei ausländischen

Arbeitnehmern beschäftigt sind. Mit dem Freizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999 ist die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gilt, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Die Einschränkung der Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stellt daher auch gegenüber Arbeitnehmern, die bei einem Schweizer Betrieb beschäftigt sind, eine Ungleichbehandlung dar, die gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt (vgl. UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06).

Auch dass die Montagetätigkeit in der Schweiz ausgeübt wurde, schadet der Anwendung der Steuerbefreiung grundsätzlich nicht. Der Unabhängige Finanzsenat hat zur Frage der Auslandstätigkeit ausgeführt, dieser Begriff sei entgegen der vom Bundesministerium für Finanzen in einer Anfragebeantwortung vertretenen Ansicht nach nationalem Auslegungsregeln zu interpretieren und kam zum Ergebnis, dass als Ausland jenes Gebiet anzusehen sei, das außerhalb des österreichischen Bundesgebietes liege. Unter Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sei daher jede Tätigkeit außerhalb des Bundesgebietes zu verstehen (vgl. in diesem Sinne auch UFS vom 13.2.2008, RV/0401-L/07). Daher sei die Schweiz, da sie nicht Teil des österreichischen Bundesgebietes sei, unzweifelhaft Ausland und sei eine Tätigkeit, die in der Schweiz ausgeübt werde, als Auslandstätigkeit anzusehen.

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

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Berufungsfall zur Anwendung gelangt.

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

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzten im Ausland.

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

Die begünstigte Tätigkeit muss ohne Unterbrechung länger als einen Monat ausgeübt werden. Unterbrochen wird die Tätigkeit zB durch Urlaube, wenn die Tätigkeit noch keinen Monat ausgeübt wurde (vgl. *Jakom/Laudacher*, 2010, § 3 Rz 32 u 33).

Die Steuerbefreiung ist zwar von Amts wegen wahrzunehmen (vgl. *Doral*, EStG¹¹, § 3 Tz 2), die Voraussetzungen für die Befreiung sind aber vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Da es sich im Berufungsfall aufgrund der Auslandsbeschäftigung des Berufungswerbers um einen Auslandsachverhalt handelt, war der Berufungswerber zu einer erhöhten Mitwirkung an der Klärung des Sachverhaltes verpflichtet. Im Berufungsfall galt dies umso mehr, als aufgrund der Tatsache, dass zwischen der Republik Österreich und der Schweizer Eidgenossenschaft keine umfassen Rechts- und Amtshilfe besteht, die Ermittlungsmöglichkeiten der Behörden gegenüber Arbeitnehmern inländischer Betriebe eingeschränkt sind (vgl. dazu *Ritz*, .BAO³, § 115 Tz 10). Liegen Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vor, kann daher von einem bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigten steuerpflichtigen Arbeitnehmer verlangt werden, dass er die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nachweist, und zwar nicht nur mittels einer Bestätigung des Arbeitgebers, sondern auch mittels Unterlagen, die die Überprüfung der Voraussetzungen durch die Behörde ermöglichen. In Frage kommen dabei zB Arbeitsrapporte/Zeitrapporte (mit eigenen Aufzeichnungen über Inhalt oder Art der durchgeföhrten Tätigkeit), Spesenabrechnungen, Bestätigungen der Auftraggeber, ausführliche Tätigkeitsbeschreibung bei den jeweiligen Projekten sowie Aufzeichnungen aus der Lohnbuchhaltung, Rechnungen, Verträge zwischen Arbeitgeber und dem jeweiligen ausländischen Auftraggeber usw. Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit trifft, da es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichtigen (vgl. UFS 24.5.2006, RV/0028-F/06).

Im Steuerakt des Berufungswerbers befindet sich lediglich eine Bestätigung des Schweizer Arbeitgebers vom 25. Oktober 2007 über die Art der Tätigkeit („Schreiner-Monteur“), die Dauer der Anstellung („vom 18. Juni 2007 bis zum 2. November 2007“) sowie den dafür bezahlten Bruttolohn, weiters der Lohnausweis 2007 sowie eine Wohnsitzbestätigung einer Schweizer Gemeinde. Aus diesen Unterlagen, insbesondere der Bestätigung des Schweizer Arbeitgebers, ist aber nicht erkennbar, welche Tätigkeit der Berufungswerber tatsächlich wo und wie lange ausgeübt hat. Die Angabe „Schreiner-Monteur“ genügt als Nachweis schon deshalb nicht, weil nicht jede Montagetätigkeit eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 darstellt (vgl. weiter oben die allgemeinen Ausführungen betreffend die begünstigte Auslandstätigkeit). Auch aus dem Internetauftritt des Arbeitgebers (www.teamwork-ag.ch) lässt sich nicht ableiten, dass der Arbeitgeber generell Montagetätigkeiten im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. angeboten hätte. Und selbst wenn davon auszugehen gewesen wäre, dass der Berufungswerber in der Zeit seiner Beschäftigung bei seinem Schweizer Arbeitgeber eine begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt hat, so wäre immer noch ungewiss gewesen, wie lange er eine solche Tätigkeit ausgeübt hat bzw. ob diese Tätigkeit ununterbrochen über den Zeitraum von einen Monat ausgeübt oder ob sie unterbrochen wurde. Die Bestätigung des Arbeitgebers über die Dauer der Anstellung ließ eine Beantwortung dieser Fragen jedenfalls nicht zu.

Um diese Fragen zu klären, forderte das Finanzamt im Rahmen eines Ermittlungsauftrages des Unabhängigen Finanzsenates den Berufungswerber mit Ergänzungsersuchen vom 15. Februar 2011 und vom 17. März 2011 auf, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nachzuweisen. U.a. wurde der Berufungswerber ersucht, anhand einer Aufstellung die jeweiligen Arbeitseinsätze sowie allfällige Urlaube oder Krankenstände genau anzuführen und diese Angaben mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Auf dieses Ergänzungsersuchen antwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 30. März 2011, Unterlagen seine Auslandstätigkeit betreffend seien, abgesehen von den bereits im Akt befindlichen, nicht mehr vorhanden und könnten vom Arbeitgeber auch nicht mehr angefordert werden.

Damit ist dem Berufungswerber der Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht gelungen. Dem Begehr des Berufungswerbers, die in der Schweiz erzielten Einkünfte steuerfrei zu belassen, konnte daher nicht Folge geleistet werden.

Insgesamt war der Berufung wie schon in der Berufungsentscheidung insoweit teilweise statzugeben, als auf die in der Schweiz bezahlte Quellensteuer auf die Einkommensteuer

anzurechnen war. Was die genaue Berechnung der Einkommensteuer betrifft, wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2008 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. April 2011