

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Walter Auer in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Stb, gegen den Bescheid des Finanzamtes S vom 22. November 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) war im Zeitraum 2004 bis 2012 beim Baukonzern T H AG in der Schweiz als Baufacharbeiter beschäftigt und erzielt daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Bis einschließlich des Jahres 2006 unterlagen die vom Bf in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich nicht der Einkommensteuer.

Durch die Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz wurde das österreichische Besteuerungsrecht ab dem Jahr 2007 auf alle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in Österreich ansässige Arbeitnehmer mit Beschäftigungsstandort in der Schweiz erzielen, ausgedehnt.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2010 wurde der Bf vom Finanzamt ersucht, seine Auslandseinkünfte bekannt zu geben.

Da der Bf dieser Aufforderung nicht nachkam, wurden mit dem am 22. November 2010 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 die in der Schweiz aus nichtselbständiger Arbeit erzielten Einkünfte nach § 184 BAO im Schätzungswege unter Anlehnung an die für die Vorjahre 2007 u. 2008 bekannt gegebenen Einkünfte unter

Anrechnung der (geschätzten) in der Schweiz entrichteten Lohnsteuer der inländischen Besteuerung unterzogen. Dadurch kam es zu einer Nachforderung an Einkommensteuer von 8.429,55 €.

Mit Schreiben vom 26. November 2010 erhaben der Bf gegen diesen Bescheid Beschwerde (Berufung) und brachte vor, die nichtselbständigen Einkünfte seien in Österreich der Besteuerung unterzogen worden, obwohl er einen Wohnsitz in der Schweiz habe.

Mit Schreiben vom 4. September 2012 wurde der Bf vom Finanzamt erneut ersucht seine Einkünfte aus der ausländischen Tätigkeit nachzuweisen, den Dienstvertrag mit seinem Schweizer Arbeitgeber vorzulegen und falls er als Bauarbeiter beschäftigt sei, auch die Arbeitsstelle (den Einsatzort) bekannt zu geben.

In der Folge legte der Bf eine Meldebestätigung (Certificato di Dimora) der Gemeinde L (Tessin) und eine seit 2004 bestehende und 2009 auf fünf Jahre verlängerte Aufenthaltsbewilligung B für die Schweiz vor. Ein Nachweis über die Höhe der in der Schweiz erzielten Einkünfte wurde nicht erbracht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde (Berufung) als unbegründet ab. In der Begründung verwies das Finanzamt auf das geänderte Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz (DBA-CH), das im gegenständlichen Fall ab dem Jahr 2007 anzuwenden sei, zitierte die betreffenden Artikel dieses Abkommens und wies zusammengefasst darauf hin, dass durch die Änderung dieses Doppelbesteuerungsabkommens nunmehr alle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in Österreich ansässige Arbeitnehmer auf schweizerischen Staatsgebiet erzielen, in das Anrechnungsverfahren einbezogen würden. Damit würden auch in der Schweiz beschäftigte Personen, die nicht als Grenzgänger anzusehen seien, mit ihren in der Schweiz erzielten Einkünften der österreichischen Besteuerung unterzogen. Da der Bf nach einer Gesamtbetrachtung den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Österreich habe und damit nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz in Österreich ansässig sei, habe das Finanzamt die vom Bf in der Schweiz erzielten Einkünfte unter Anrechnung der dort entrichteten Steuer zu Recht der Besteuerung unterworfen.

Nach zweimaliger Fristverlängerung stellte der steuerliche Vertreter des Bf am 18. November 2015 firstgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. In der Begründung wurde ausgeführt, der Bf arbeite in der Schweiz im Tunnelbau als Baufacharbeiter. Diese Tätigkeit sei eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG. Die im Kalenderjahr 2009 erzielten Einkünfte mögen daher von der Einkommensteuer frei gestellt werden.

Als Nachweis legte der steuerliche Vertreter des Bf bereits mit E-Mail vom 11. August 2015 die vom Schweizer Arbeitgeber für den Bf ausgestellten monatlichen Lohnausweise für 2009, das Jahreslohnkonto für 2009 und ein vom Arbeitgeber des Bf ausgestelltes Arbeitszeugnis vom Februar 2012 vor.

In dem am 16. Juni 2016 beim Bundesfinanzgericht eingegangen Vorlagebericht vertrat das Finanzamt aufgrund des nach Erlassung der Beschwerdevorentscheidung näher festgestellten Sachverhaltes die Rechtsansicht, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im Beschwerdejahr erfüllt sind und beantragte der Beschwerde Folge zu geben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sacherhalt:

- 1) Der Bf ist österreichischer Staatsbürger, seit 2000 verheiratet und seit dieser Zeit mit seiner Frau unter oben angeführter Adresse mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der im Jahr 1999 geborene Sohn lebt ebenfalls bei seinen Eltern unter der angeführten Anschrift. In der Zeit vom 19. Mai 2004 bis 28. Februar 2012 war der Bf als Mineur/Maschinist auf der Baustelle des Gotthard-Basistunnels, Lose B und L bei der Baufirma T H AG mit Sitz in Lugano, eine der Partnerfirmen des Consorzio STTT beschäftigt. Während dieser Bauarbeiten wohnte er in L, nahe dem Südportal des Gotthard Basistunnels und konnte nur an den arbeitsfreien Tagen an seinen Wohnsitz in Österreich zurückkehren. Es ist unzweifelhaft und wurde im Beschwerdeverfahren auch nicht bestritten, dass der Bf auch in den Streitjahren den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Inland hatte und hier ansässig ist.
- 2) Dieser Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den vom Bf vorgelegten oben angeführten Unterlagen und den durchgeföhrten Erhebungen.

II) rechtliche Beurteilung:

- 1) Mit Änderung des mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. III Nr. 22/2007, mit Wirkung ab 1. Jänner 2007 (Artikel IX Z 2 des Abänderungsprotokolls) wurde die vormalige Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz aufgehoben. Das brachte auf österreichischer Seite eine Ausdehnung des Anrechnungsverfahrens auf sämtliche Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-CH mit sich. Konkret bedeutet dies: Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 (= Einkünfte aus unselbständiger Arbeit) und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Österreich und in der Schweiz besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht. Der österreichische Besteuerungsanspruch bei in Österreich ansässigen Personen mit Beschäftigungsort in der Schweiz hängt somit nicht mehr davon ab, dass die Betroffenen den Grenzgängerstatus besitzen.
- 2) Der Bf, der im Inland ansässig ist bzw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, unterliegt der unbeschränkten inländischen Steuerpflicht.

Da der Bf in den Beschwerdejahren nicht im grenznahen Bereich wohnhaft und tätig war und daher eine arbeitstägliche Rückkehr an seinen inländischen Wohnsitz ausgeschlossen war, unterlag er zu keiner Zeit einer Besteuerung als Grenzgänger. Steuerlich war für ihn bis zur Änderung des DBA mit der Schweiz (BGBI. III 2007/22) die Befreiungsmethode des Art. 23 Abs. 1 DBA-CH maßgeblich, dh, er war bis Ende 2006 in der Schweiz steuerpflichtig und in Österreich von der Besteuerung ausgenommen. Durch die oben beschriebene Ausweitung der Anrechnungsregel des Art. 23 Abs. 2 DBA-CH auf sämtliche Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA CH, wurde der Bf erstmals im Jahr 2007 auch mit seinen in der Schweiz erzielten Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Inland grundsätzlich steuerpflichtig.

3) Die Berücksichtigung dieser Einkünfte bei der Festsetzung der österreichischen Einkommensteuer setzt allerdings voraus, dass sie nach dem Einkommensteuergesetz im Rahmen der Ermittlung des Einkommens erfasst werden dürfen.

Einkünfte, die von der Einkommensteuer befreit sind (solche finden sich insbesondere in § 3 EStG), dürfen bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden (Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 3 Rz 1; Fuchs in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 3 Tz 2).

4) Der steuerliche Vertreter des Bf macht nunmehr im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht geltend, dass die strittigen Einkünfte als solche aus "begünstigter Ausland stätigkeit" gemäß der bis zum 31. Dezember 2010 in Geltung stehenden Regelung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zur Gänze von der Einkommensteuer befreit sind.

5) Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung (BGBI I 161/2005) sind u.a. folgende Einkünfte von der Einkommensteuer befreit:

Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Ausland stätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Ausland stätigkeit 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 Ausland stätigkeiten 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 .*

6) Nach dem Wortlaut der zitierten Steuerbefreiungsbestimmung muss der Arbeitnehmer bei einem **inländischen** Arbeitgeber bzw. Betrieb beschäftigt sein. Der Unabhängige Finanzsenat aber auch das Bundesfinanzgericht hat dazu bereits in einer Vielzahl von Entscheidungen die Rechtsauffassung vertreten, dass die Begünstigung des § 3

Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern zustehe, die bei in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder bei einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber beschäftigt seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH würden die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer alle Maßnahmen, die Unionsbürger in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Unionsgebiet benachteiligen könnten, verbieten. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, die die gleiche Tätigkeit ausübten, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt seien, die durchaus geeignet sei, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb auszuüben. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe verstöße daher gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 EGV (bzw. Art. 28 EWR-Abkommen und Art. 1 Freizügigkeitsabkommen Schweiz) und sei daher nicht anzuwenden. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechtes habe zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibe, in der sie nicht mehr in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe (UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 16.08.2006, RV/0252-F/05; 14.4.2008, RV/0360-F/07; BFG 3.3.2015, RV/1100299/2011; BFG 28.8.2015, RV/3100239/2015).

7) Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt (VwGH 22.3.2010, A 2010/0012). Darüber hinaus hat er aber auch eine Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesehen. In mehreren Beschlüssen von 22. März 2010 (zB A 2010/0011) 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, BGBI. 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 Erkenntnissen vom 30. September 2010, G 29/10, § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 u.a. in der hier anzuwendenden Fassung (BGBI I 161/2005) als verfassungswidrig auf und entschied, dass die Aufhebung mit 31. Dezember 2010 in Kraft trete.

8) Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Beschwerdefall zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Bf im Streitjahr bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht.

9) Eine weitere Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach der genannten Bestimmung ist, dass der Bf eine „Auslandstätigkeit“ ausgeübt hat. Dazu hat sowohl der Unabhängige

Finanzsenat als auch das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass "Ausland" jenes Gebiet ist, das außerhalb des österreichischen Staatsgebietes liegt (vgl. UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07; BFG 23.02.2015, RV/5100507/2012). Die Steuerfreiheit stehe auch dann zu, wenn zB ein bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der Schweiz ausübe. Der Begriff "Ausland" sei also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Somit sei die Schweiz "Ausland" und eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit eine "Auslandstätigkeit".

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 28.05.2015, 2012/15/0151, diese Rechtsansicht geteilt und jede Tätigkeit außerhalb der gewöhnlichen Arbeitsstätte des Steuerpflichtigen als Auslandstätigkeit angesehen, wenn sie nur im Ausland ausgeübt wird. Auch eine Tätigkeit am Sitz des Arbeitgebers schade nicht, wenn sich dieser im Ausland befindet und die dort ausgeübte Tätigkeit begünstigte Bauausführungen betreffe.

10) Im gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Bf, der bei einem Bauunternehmen in Lugano in der Schweiz beschäftigt war, seine Tätigkeit als Mineur und Maschinist aber an der Baustelle des Gotthard Basistunnels in der Schweiz ausgeübt hat, jedenfalls eine „Auslandstätigkeit“ ausgeübt hat.

11) Eine weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass es sich um eine „**Bauausführung**“ handelt. Bauausführung ist die Errichtung oder Erweiterung von Hoch- und Tiefbauten (vgl. Jakom/Laudacher, 2010, § 3 Rz 35). Es ist unzweifelhaft, dass es sich bei der vom Bf ausgeübten Tätigkeit als Mineur oder Maschinist auf einer Tunnelbaustelle um eine „Bauausführung“ iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 gehandelt hat.

12) Ebenso ist, wie aus den für das Streitjahr vorgelegten Lohnausweisen und dem Jahreslohnkonto zu entnehmen ist, die zeitliche Voraussetzung gegeben. Der Bf war im Streitjahr ununterbrochen auf dieser Baustelle beschäftigt. Die Voraussetzung, wonach nur solche Auslandstätigkeiten steuerbefreit sind, die ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen, ist damit ebenfalls erfüllt.

13) Bei der vom Bf auf der Baustelle des Gotthard Basistunnels ausgeübten Bauarbeiten als Mineur bzw. Maschinist handelt es sich zweifelsfrei um eine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988. Die vom Bf aus dieser Tätigkeit im Beschwerdejahr in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind daher im Inland zur Gänze von der Einkommensteuer befreit.

Der Beschwerde war daher statzugeben.

III) Zulässigkeit der Revision:

- 1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.
- 2) Die gegenständliche Entscheidung hing in erster Linie von der Klärung des Sachverhaltes ab. Die diesem Sachverhalt zugrunde liegenden Rechtsfragen sind zwischenzeitig durch die oben angeführten Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 30.9.2010, G 29/10) und des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.05.2015, 2012/15/0151) geklärt worden. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. August 2016