



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.U., vertreten durch Mag. Klaus Gerstgrasser, 6700 Bludenz, Kirchgasse 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die im Inland ansässige Berufungsführerin stand im Streitjahr in einem Dienstverhältnis zu einer schweizerischen Arbeitgeberin. Während des Jahres wurde sie von ihrer Arbeitgeberin wiederholt für einige Tage zu Dienstverrichtungen nach Ungarn sowie nach Spanien und Japan entsendet (März: 8 Tage; April: 6 Tage; Mai: 5 Tage; Juni: 3 sowie 5 und 4 Tage; Juli: 1 Tag und 5 Tage; August: 5 Tage und 4 Tage; September: 2 Tage; Oktober: 10 Tage; November: zweimal je 5 Tage; Dezember: zweimal je 5 Tage und 4 Tage; insgesamt somit 82 Tage). Im Übrigen pendelte sie (IdR arbeitstäglich) zwischen ihrem in Grenznähe gelegenen inländischen Wohnort und ihrem ebenfalls in Grenznähe gelegenen Arbeitsort in der Schweiz.

Strittig ist, ob infolge der Drittlandsentsendungen der Grenzgängerstatus (auch) hinsichtlich der von der Berufungsführerin in der Arbeitsstätte in der Schweiz ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit verloren gegangen ist und folglich entsprechend der eingereichten Einkommen-

steuererklärung die darauf entfallenden Einkunftsteile (158 von insgesamt 240 Arbeitstagen, ds. 65,83%) von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind.

Während das Finanzamt dies im Einklang auch mit der Besteuerung in der Schweiz, in der ausgehend von einer ganzjährigen Grenzgängertätigkeit vom gesamten Arbeitslohn die Quellensteuer gemäß Art. 15 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens einbehalten wurde, im Wesentlichen mit der Begründung verneint hat, die österreichisch-deutsche Regelung, wonach die Grenzgängereigenschaft jahresbezogen verloren gehe, wenn der Arbeitnehmer an mehr als 45 Tagen nicht zum Wohnsitz zurückkehre, sei im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar und das Kriterium des üblicherweise arbeitstäglichen Pendelns sohin isoliert auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit zu beziehen, führt der steuerliche Vertreter begründend aus, der maßgebliche Zeitraum für die Beurteilung dieses Tatbestandsmerkmals sei unzweifelhaft das Kalenderjahr, dies werde beispielsweise auch durch die Verständigungsvereinbarung zum DBA-Deutschland klargestellt (AÖF Nr. 283/1986). Demnach sei die Grenzgängereigenschaft nicht mehr gegeben, wenn an mehr als 45 Tagen nicht gependelt werde. Eine solch genaue Präzisierung fehle zwar im Verhältnis zur Schweiz, es sei das Tatbestandsmerkmal "üblicherweise" aber zweifellos nicht mehr erfüllt, wenn die Arbeitnehmerin, wie im Berufungsfall, an 82 Tagen nicht pendle und greife Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz in diesem Falle daher nicht. Im Übrigen sei in einem vollkommen gleich gelagerten, einen Arbeitskollegen der Berufungsführerin betreffenden Fall die Ganzjahresbetrachtung (mit 45 bzw. 60 Tagen Toleranz) für zutreffend befunden worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die für die Beurteilung der Streitfrage maßgebende Bestimmung des Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz (DBA-Schweiz), in der im Berufungsfall noch anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 161/1995, lautet auszugsweise:

"1. Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, 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 besteuert werden.

...

4. Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 3 vom Hundert im Abzugswege an der Quelle zu erheben. Soweit eine solche Steuer erhoben wird, wird sie der

Staat, in dem der Grenzgänger ansässig ist, auf seine Steuer anrechnen, die auf diese Einkünfte entfällt.“

Übereinstimmend gehen die Verfahrensparteien davon aus, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der auf die in den eingangs angeführten Drittstaaten erbrachten Tätigkeiten entfallenden Bezugssteile Österreich zukommt. Divergierende Auffassungen bestehen hingegen darüber, ob Auslandsentsendungen (hier im Gesamtumfang von 82 Tagen) dem in Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz normierten Kriterium des üblicherweise arbeitstäglichen Pendelns zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitsort im anderen Staat entgegenstehen oder nicht. Mit dieser Frage hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach auseinandergesetzt.

Während in der Berufungsentscheidung vom 11.1.2008, RV/0200-F/06, in Anlehnung an den BFH (26.10.1995, I B 205/94) und eine deutsch-österreichische Verständigungsvereinbarung die Auffassung vertreten wurde, der grundsätzlich bezogen auf das Arbeitsverhältnis zu beurteilende Grenzgängerstatus gehe bei entsprechender Drittlandsentsendung (20%-Regel) für die gesamte Tätigkeit verloren, es sei denn, die Entsendungsphase sei gleich einem neuen Arbeitsverhältnis von der Nichtentsendungsphase klar abgrenzbar, wirkt sich die Entsendung nach der Berufungsentscheidung vom 11.2.2008, RV/0337-F/07, steuerhoheitsrechtlich nur auf die Entsendungsphase aus und wird der Grenzgängerstatus daher durch eine Drittlandsentsendung nicht beeinflusst, zumal die 45-Tage-Regel im Verhältnis zur Schweiz nicht anwendbar sei.

In der im Hinblick auf diese Auslegungsdifferenzen auf Verlangen des Referenten vom gesamten Berufungssenat getroffenen Entscheidung vom 16.05.2008, RV/0065-F/08, wurde die in der Entscheidung vom 11.1.2008, RV/0200-F/06, geäußerte Rechtsansicht, wonach die Entsendung in Drittstaaten auf die Grenzgängereigenschaft über die Dauer der Entsendung hinaus negativ ausstrahlt, unter eingehender Auseinandersetzung mit Lehre und Rechtsprechung sowie diesbezüglichen EAS-Auskünften des Bundesministeriums für Finanzen nicht weiter aufrecht erhalten. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass im Verhältnis zur Schweiz die im Verhältnis zu Deutschland praktizierte Rechtsauffassung (vgl. Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 9 Anm. 63 und 64) nicht anwendbar sei, weil das DBA-Deutschland anders als das DBA-Schweiz (idF BGBl. Nr. 161/1995) ausdrücklich die Anwendbarkeit der allgemeinen Zuteilungsnorm für nichtselbständige Einkünfte ausschließe, wenn die Person Grenzgänger sei (arg.: *Absatz 1 gilt nicht, wenn ...*). Dies gelte sowohl für das alte DBA-Deutschland (BGBl. Nr. 221/1955) als auch für das neue (BGBl. III Nr. 182/2002). Da eben diese Wortfolge im DBA-Schweiz fehle, sei davon auszugehen, dass das anzuwendende Abkommen grundsätzlich die (bezogen auf das Kalenderjahr) parallele Anwendung der allgemeinen Zuteilungsnorm des Art. 15 Abs. 1

DBA-Schweiz nicht nur zulasse, sondern geradezu gebiete, wenn jemand (beispielsweise wegen einer Drittlandsentsendung bloß) zeitweise die Grenzgängerkriterien nicht erfülle. Aus demselben Grund sei auch die Judikatur des BFH (BFH 16.3.1994, I B 186/93 und BFH 26.10.1995, I B 205/94) nur beschränkt geeignet, die strittige Frage zu lösen, sei sie doch zu Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland/Schweiz idF vor Inkrafttreten des Änderungsprotokolls vom 21.12.1992, und damit zu einer Regelung ergangen, die den Begriff des Grenzgängers gar nicht definiert habe. Erst mit Inkrafttreten des Verhandlungsprotokolls vom 21.12.1992 sei der von Verwaltungspraxis und Judikatur entwickelte Grenzgängerbegriff im neu eingefügten Art. 15a DBA-Deutschland/Schweiz eingefügt worden.

Für eine Auslegung in diesem Sinne spreche auch der Zweck von Zuteilungsnormen, die das Besteuerungsrecht an Einkünften und nicht an Personen regelten und sohin einer Einkünfteaufteilung grundsätzlich nicht entgegenstünden. Auch seien Abkommensbestimmungen im Zweifel so auszulegen, dass es zu keiner doppelten Nichtbesteuerung komme und liege damit ein weiterer Grund vor, weshalb die in RV/0200-F/06 vertretene Auffassung, die schließlich im Berufungsfall zu einer Freistellung in Österreich bei gleichzeitiger begünstigter Behandlung in der Schweiz als Grenzgänger führen würde, im Verhältnis zur Schweiz nicht weiter aufrecht erhalten werde, wenngleich dem Senat bewusst sei, dass der steuerlichen Behandlung in der Schweiz keine entscheidende Bedeutung für die Behandlung im Inland zukomme.

Im Ergebnis schließe sich der Senat Züger (in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Seite 194) an, wonach die Grenzgängereigenschaft hinsichtlich der (isoliert zu betrachtenden) Einkünfte aus der Tätigkeit, die als Grenzgänger ausgeübt werde, auch dann aufrecht bleibe, wenn der Dienstnehmer neben seinem Einsatz als Grenzgänger in einem Drittstaat tätig werde. Dies ergebe sich aus dem Zweck der Grenzgängerbestimmungen, da sich durch die Entsendung die Eingliederung in die Lebenswelt des Wohnsitzstaates nicht ändere, wohingegen der Bezug zum Tätigkeitsstaat (tendenziell sogar) gelockert werde. Mit anderen Worten änderten sich die für die Besteuerungshoheit maßgeblichen Sachverhaltselemente durch die Entsendung in einer Weise, die dagegen spreche, dass durch die Entsendung (im Verhältnis zur Schweiz) das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates geschmälert werde.

Solange die Entsendung kein solches Ausmaß annehme, dass daneben wegen Geringfügigkeit des Pendelns bzw. wegen deutlichem Überwiegen einer Tätigkeit außerhalb der Grenzzone nicht mehr von einer Grenzgängertätigkeit gesprochen werden könne, bestünden daher keine Bedenken dagegen, eine berufliche Tätigkeit grundsätzlich ohne Rücksicht auf die Dauer der jeweiligen Phase und die Häufigkeit des Phasenwechsels einerseits Art. 15 Abs. 1 und andererseits Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz (idF BGBl. Nr. 161/1995) zuzuordnen.

Dies umso mehr, als die langjährige von der Schweiz nicht konkret beeinspruchte Verwaltungspraxis (zB EAS 1940 vom 15.10.2000, SWI 12/2001, 512; BMF vom 6.5.1996, SWI 1996, 328; EAS 578 vom 9.2.1995; EAS 2758, SWI 11/2006, 501) und auch die konkrete steuerliche Behandlung des Berufungsführers seitens der Schweizer Steuerverwaltung als Grenzgänger weitere Indizien für die Richtigkeit dieser Auslegung seien. Besonders hervorgehoben würden in diesem Zusammenhang EAS 1940, SWI 2001, 512 (*"Die Schweiz verliert ihr Anrecht, einen 3%igen Steuerabzug vorzunehmen, da während der Drittlandsentsendung die Grenzgängereigenschaft verloren geht."*), EAS 2135, SWI 11/2002, 538 (*"Im Verhältnis zur Schweiz kann es daher durchaus sein, dass jemand nur während eines Teiles des Jahres oder während mehrerer Jahrestteile die Grenzgängereigenschaft besitzt."*) und EAS 880, SWI 1996, 328 (*"Wenn in einem derartigen Fall der schweizerische Arbeitgeber seinen österreichischen Dienstnehmer auf Dienstreisen in Drittstaaten entsendet, dann fallen jene Bezugsteile, die diesen Dienstreisen anteilig zuzuordnen sind, gemäß Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz in die österreichische Besteuerungskompetenz und sind in der Schweiz von der Besteuerung zu entlasten."*).

Damit ist klargestellt, dass Auslandsentsendungen wie sie im Berufungsfall vorliegen, bei der Beurteilung der Grenzgängereigenschaft auszublenzen sind und ist das Finanzamt daher im Hinblick darauf, dass die Berufungsführerin bezogen auf die in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit unbestritten arbeitstäglich zwischen ihrem grenznahen Wohnort und ihrem grenznahen Arbeitsort gependelt ist, zutreffend von einem österreichischen Besteuerungsanspruch hinsichtlich der darauf entfallenden Bezugsteile ausgegangen.

Soweit der steuerliche Vertreter darauf hinweist, dass das Finanzamt bei einem Arbeitskollegen der Berufungsführerin Auslandsentsendungen im angeführten Ausmaß als dem Grenzgängerstatus entgegenstehend beurteilt habe, ist darauf hinzuweisen, dass eine solche Vorgangsweise im Widerspruch zur oben dargelegten Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates steht und die Berufungsführerin aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber anderen Abgabepflichtigen für sich keine Rechte ableiten kann (vgl. VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150).

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 29. Dezember 2009