



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gde X, H-Straße xx, vertreten durch Mag. Martin Feurstein, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18 c, vom 11. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 2. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist in der Schweiz bei der Firma S AG, deren Geschäftsgegenstand die Entwicklung und Herstellung von Präzisionsfräsmaschinen ist, tätig. Er war im Streitjahr außerhalb der Schweiz in den Vereinigten Staaten von Amerika, Deutschland, Frankreich und Taiwan mit der Neumontage und Inbetriebnahme von Präzisionsfräsmaschinen beschäftigt. Das Finanzamt hat die Einkünfte des Berufungswerbers mit Einkommensteuerbescheid vom 2. Juli 2007 zur Gänze der Einkommensteuer unterzogen.

Mit Schriftsatz vom 11. Juli 2007 erhob der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 2. Juli 2007. Im Berufungsschriftsatz wurde Folgendes vorgebracht:

Der angefochtene Bescheid sei wegen Widerspruch zu dem mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und wegen Widerspruch zum Gemein-

schaftsrecht als rechtswidrig aufzuheben. Die vom Abgabepflichtigen im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte seien im Verhältnis der geleisteten Arbeitsstunden (gesamt 1.648,4 Stunden) wie folgt aufzuteilen:

Besteuerungsrecht Schweiz:

Arbeitsstunden Tätigkeitsstaat Schweiz (639,4 Stunden - 38,79 Prozent).

Besteuerungsrecht Österreich:

Arbeitsstunden Drittlandsstaaten (1009 Stunden - 61,21 Prozent).

Davon gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfreie Einkünfte (811 Stunden - das seien 80,37 Prozent der auf die Republik Österreich entfallenden Besteuerungsrechte).

Der Abgabepflichtige habe bei der Firma S AG in der Schweiz gearbeitet. Im Kalenderjahr 2005 habe der Abgabepflichtige insgesamt 1.648,4 Stunden gearbeitet. Davon würden 639,4 Arbeitsstunden auf seine Tätigkeit im Tätigkeitsstaat Schweiz und 1.009 Stunden auf seine Tätigkeit in verschiedenen Drittlandsstaaten entfallen. Hinsichtlich der 1.009 Stunden in Drittlandsstaaten sei nachgewiesen worden, dass hierfür grundsätzlich die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in Anspruch genommen werden könne. Mit Ausnahme eines "*inländischen Dienstnehmers*" seien alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nachgewiesen worden.

Die Abgabenbehörde vertrete die Ansicht, dass die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG eng auszulegen sei und dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzung "*inländischer Arbeitnehmer*" nicht gegeben sei und daher die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nicht gewährt werden könne.

Außerdem vertrete die Abgabenbehörde die Ansicht, dass auch im gegenständlichen Fall von einer Grenzgängertätigkeit im Sinne des Artikels 15 Abs. 4 des mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens auszugehen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat sei bereits in mehreren Entscheidungen zu dem Ergebnis gelangt, dass der Ausschluss von Dienstnehmern ausländischer Unternehmen von der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG mit dem Gemeinschaftsrecht (insbes. Art. 39 EGV) nicht vereinbar sei (vgl. UFS 22.6.2006, RV/1007-W/06; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 2.8.2006, RV/0032-F/06; UFS 4.8.2006, RV/0010-F/06; UFS 16.8.2006, RV 0252-F/05).

Auch der VwGH habe im Zusammenhang mit Wochengeldern aus Liechtenstein zur Arbeitnehmerfreizügigkeit Stellung genommen (vgl. VwGH 1.3.2007, 2005/15/0166).

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe sich weiters, dass es doch auch verboten sei, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindere (vgl. EuGH 12.12.2002, De Groot, C-385/00, Slg 2002, I-11819, Rn 79).

Eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit könne sich daraus ergeben, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet würden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewendet werde.

Entscheidend sei nun, dass aus der Sicht der durch Österreich vorgenommenen Besteuerung davon auszugehen sei, dass sich in Österreich ansässige Personen unabhängig davon in einer vergleichbaren Situation befänden, ob sie ihre Einkünfte durch eine Berufstätigkeit in Österreich oder als Tagespendler durch eine Berufstätigkeit im benachbarten Ausland erzielen würden (vgl. das ebenfalls eine Grenzgängerin nach Liechtenstein betreffende hg. Erkenntnis vom 3.8.2000, 98/15/0202).

Dass sich der bei einem ausländischen Unternehmen angestellte Monteur nicht in einer vergleichbaren Situation mit dem bei einem inländischen Unternehmen angestellten Monteur befände, sei von der Abgabenbehörde bisher nicht vorgebracht worden. Die Nichtgewährung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG stelle daher eine klare Behinderung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar.

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof habe unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH festgestellt, dass der Grundsatz des Vorrangs des EG-Rechts zur Folge habe, dass die Verwaltungsbehörde vor der Setzung eines Verwaltungsaktes eine Prüfung vorzunehmen habe. Ziel dieser Prüfung sei die Feststellung auf Übereinstimmung der innerstaatlichen Gesetze und Verordnungen mit dem EG-Recht. Auch die Verwaltungsbehörde sei verpflichtet, eine innerstaatliche Rechtsvorschrift gegebenenfalls nicht anzuwenden, wenn sie als von der unmittelbar anwendbaren europarechtlichen Vorschrift verdrängt anzusehen sei (vgl. VwGH 4.9.2003, 2003/17/0124).

Der Abgabenbehörde sei diese Prüfung anscheinend entbehrlich erschienen und offensichtlich habe es die Abgabenbehörde auch nicht für erforderlich gehalten, die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates und die Feststellungen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes sowie die unzähligen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes in irgend einer Form zu würdigen.

Es sei noch darauf hingewiesen, dass gemäß § 1 AHG eine Amtshaftung wegen Nichtberücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung entstehen könne. Ein Amtshaftungsanspruch könne auch dann entstehen, wenn ein Organ des Rechtsträgers in Österreich unmittelbar anzuwendendes Gemeinschaftsrecht vorwerfbar nicht oder nicht richtig angewendet habe. Die zum Schadenersatz führende Vorwerfbarkeit könne dabei auch in der Nichtbeachtung der ständigen Rechtsprechung des EuGH liegen. Diese Frage der Amtshaftung sei dabei unabhängig davon zu beurteilen, ob österreichische Gesetzgebungsorgane ihrer Umsetzungspflicht in Ansehung von Gemeinschaftsrecht nachgekommen seien oder nicht (vgl. RDW Heft 3 vom 15.3.2001 unter Hinweis auf die Entscheidung des OGH 6.10.2000, 1 Ob 12/00x).

Gemäß Artikel 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sei ein Arbeitnehmer unter den folgenden Bedingungen Grenzgänger:

Der Arbeitnehmer müsse

1. in der Nähe der Grenze ansässig sein und
2. in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort haben und
3. sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin (vom Wohnort zum Arbeitsort bzw. umgekehrt) begeben.

Der Abgabepflichtige sei im Kalenderjahr 2005 unbestritten in der Nähe der Grenze ansässig gewesen. Die erste Bedingung für das Vorliegen eines Grenzgängers sei daher erfüllt.

Der Abgabepflichtige habe im Kalenderjahr 2005 an 81 Tagen beim grenznahen Arbeitsort in der Schweiz und an 115 Tagen in verschiedenen anderen Staaten (USA, Deutschland, Frankreich und Taiwan) gearbeitet. Die zweite Voraussetzung für das Vorliegen der Grenzgängereigenschaft sei somit im Kalenderjahr 2005 an 81 Tagen gegeben gewesen.

Der Abgabepflichtige sei während des Kalenderjahres 2005 an 81 Tagen zwischen dem grenznahen Arbeitsort und dem grenznahen Dienstort gependelt. Die dritte Voraussetzung, dass sich der Arbeitgeber üblicherweise an jedem Arbeitstag vom Wohnort zum Dienstort begeben müsse, sei während des gesamten Kalenderjahres 2005 an 81 Arbeitstagen gegeben gewesen. Die Abgabenbehörde verweise nunmehr darauf, dass die (3.) Voraussetzung "*üblicherweise jedem Arbeitstag*" auf jenen Zeitraum bzw. jene Arbeitstage einzuschränken sei, an denen der Abgabepflichtige auch tatsächlich zwischen seinem Wohnort und seinem Arbeitsort gependelt sei.

Diese extensive Interpretation des Grenzgängerbegriffes im Verhältnis zur Schweiz könne im Extremfall dazu führen, dass ein Arbeitnehmer an nur fünf oder 10 Arbeitstagen Grenzgänger im Sinne des DBA Ö/CH wäre. Offen geblieben sei auch, ob die Abgabenbehörde davon ausgehe, dass nur Drittlandstage oder auch Arbeitstage im Tätigkeitsstaat, im nicht grenznahen Arbeitsort auszuscheiden wären. Wenn man davon ausgehe, dass grundsätzlich alle Arbeitstage auszuscheiden wären (Drittlands- und Tätigkeitsstaattage), an welchen ein tägliches Pendeln aus welchen Gründen auch immer, nicht möglich gewesen sei, führte dies zu folgendem Ergebnis:

Beispiel:

"Ein Arbeitnehmer ist bei einem grenznahen Unternehmen als Vertreter angestellt. Jeweils von Montag bis Mittwoch bereist dieser Vertreter die Schweiz und besucht seine Kunden und nächtigt an den jeweiligen Orten in der Schweiz. Am Mittwoch kommt der Vertreter nach Österreich zurück und pendelt von Donnerstag bis Freitag zum grenznahen Unternehmen, damit er dort die erforderlichen Verwaltungstätigkeiten durchführen kann."

Unter der Annahme, dass der Arbeitnehmer an 45 Wochen arbeite, erhalte die Schweiz das Besteuerungsrecht für 135 Tage (45 Wochen zu 3 Tagen) und die Republik Österreich das Besteuerungsrecht für 90 Tage (45 Wochen zu 2 Tage). Wenn dieser Vertreter immer am Donnerstag bei seiner Freundin in der Schweiz nächtigen würde, ginge der Besteuerungsanspruch der Republik Österreich zur Gänze verloren, da der Vertreter an keinem einzigen Tag zwischen seinem Wohnort und dem in der Schweiz gelegenen Arbeitsort pendeln würde.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 20. September 2001, ZI. 2000/15/0116, im Zusammenhang mit dem DBA Schweiz 1975, BGBl. Nr. 64/1975, festgestellt, dass Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden könnten, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA Schweiz zu interpretieren seien. Der im DBA Schweiz enthaltene Begriff des Grenzgängers dürfte daher einer dynamischen Interpretation nicht zugänglich sein.

In einem Erlass des BMF vom 22. Dezember 1959, ZI. 165.350-8/1959, welcher allerdings zum früheren Abkommen (BGBl. Nr. 251/54) ergangen sei, hätten sich die Vertragsstaaten in einem Verständigungsverfahren auf folgende Vorgangsweise geeinigt:

"Darnach gilt als Grenzgänger, wer in der Regel täglich vom Arbeitsort in den Wohnsitzstaat zurückkehrt. Um dem Wortlaut des Art 7 Abs 5 DBA möglichst nahe zu kommen, soll jedoch diese sinngemäße Auslegung restriktive erfolgen, indem einem Steuerpflichtigen, der im Laufe des Veranlagungsjahres vielleicht zwei- oder dreimal nicht in seinen Wohnsitzstaat zurückkehrt, die Qualifikation des Grenzgängers nicht abgesprochen wird."

Die Vertragsstaaten seien im Jahre 1954 offensichtlich davon ausgegangen, dass der Beobachtungszeitraum in jedem Fall ein Kalenderjahr sein solle und offensichtlich seien sie auch davon ausgegangen, dass Grenzgänger nur eine Person sein könne, welche den Arbeitsort ganzjährig in der Nähe der Grenze habe. Daraus könne geschlossen werden, dass ein Arbeitsort jenseits des grenznahen Bereichs die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Grenzgängereigenschaft nicht mehr erfülle. In diesem Fall ginge das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Einkünften des Grenzgängers auch ohne Freundin und mit den damit verbundenen Nächtigungen verloren.

Zwischen dem Abschluss des Abkommens im Jahre 1959 und jenem im Jahre 1975 würden immerhin 16 Jahre liegen und es sei natürlich möglich, dass sich die Vertragsstaaten in dieser Zeitspanne auf einen neuen Grenzgängerbegriff geeinigt haben könnten. Für den Fall, dass sich der Begriff des Grenzgängers tatsächlich derartig stark gewandelt habe, so sei dieser Meinungswandel vom Unabhängigen Finanzsenat nicht festgestellt worden.

In der Berufungsentscheidung vom 28. März 2006, GZ. RV/0027-F/05, sei der Unabhängige Finanzsenat zu folgendem Ergebnis gelangt:

"Dies gemeinsam mit allfälligen weiteren Nächtigungen, führt jedoch nicht dazu, dass der Be-

rufungsführer arbeitstäglich nach Österreich zurückgekehrt ist. Dies aber wäre notwendig, um den Bw die Grenzgängereigenschaft zuzuschreiben. Kehrt nämlich ein Arbeitnehmer in einem nicht mehr vernachlässigbaren Umfang nicht von seinem grenznahen Arbeitsort an seinen ebenfalls grenznahen Wohnsitz zurück, so verliert er den Status eines Grenzgängers. Von einem vernachlässigbaren Nichtpendeln kann nach Überzeugung des Senates nur dann gesprochen werden, wenn der Arbeitnehmer lediglich ausnahmsweise am Arbeitsort verweilt (vgl. BMF 6.5.1996, SWI 1996, 328; Staringer, SWI 1994, 340; Toifel, SWI 1996, 431). Wird diese Grenze überschritten, und davon wird jedenfalls dann auszugehen sein, wenn ein Arbeitnehmer an mehr als 20 % der Arbeitstage nicht pendelt, so geht (nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage) die Grenzgängereigenschaft und damit auch der inländische Besteuerungsanspruch verloren. Dabei ist es entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamtes nach dem Abkommenswortlaut und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.11.1962, 364/61) unerheblich, wodurch das Verweilen am Arbeitsort bzw. das Nichtpendeln verursacht ist."

Soweit bekannt sei, werde der "dynamische" Grenzgängerbegriff der Abgabenbehörde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht anerkannt. Anfang 2006 habe der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Bern per e-mail angefragt, ob ein Arbeitnehmer, der von seinem Arbeitgeber in der Schweiz an rd. 100 Arbeitstagen in Drittlandsstaaten entsandt worden sei, noch als Grenzgänger im Sinne des DBA Ö-CH anzusehen sei. Herr XY von der Abteilung für internationales Steuerrecht habe am 10. Jänner 2006 kurz wie folgt geantwortet: *"Grenzgängereigenschaft liegt nicht vor. Der Lohn ist daher nach Art 15 Abs. 1 DBA Schweiz- Österreich zu behandeln."*

Die Abgabenbehörde verweise in der Bescheidbegründung mehrmals auf das zwischen der Eidgenössischen Schweiz und Deutschland vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen. Im Folgenden solle daher untersucht werden, inwieweit diese Abkommen zur Klarheit bezüglich des Begriffes des "Grenzgängers" beitragen könne.

Artikel 15 Abs. 4 des DBA CH-D in der Fassung vor dem Revisionsprotokoll vom 21. Dezember 1993 laute wie folgt:

"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, kann mit seinen Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit nur in dem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. Über die Einzelheiten der Anwendung dieser Bestimmung werden sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten verständigen."

Das bis 31. Dezember 1992 maßgebliche DBA D-CH habe nicht kraft Definition geregelt, wer als Grenzgänger zu behandeln sei. Für Veranlagungszeiträume vor der erstmaligen Anwendung des Änderungsprotokolls vom 21. Dezember 1992 sei der Begriff des "Grenzgängers"

mangels abkommenseigener Definition nach Sinn und Zweck der Vorschrift auszulegen gewesen. Der Bundesfinanzhof sei in seiner Entscheidung vom 16. März 1994 (I B 186/93) BStBl. 1994 II S. 696 zu folgendem Ergebnis gelangt:

"Grenzgänger sind Personen, die zwar mit ihrer Tätigkeit in die Arbeitswelt des Tätigkeitsstaates integriert sind, aber in den Lebenskreis des Wohnsitzstaates wie dort tätige Arbeitnehmer eingegliedert bleiben. Zum Begriff des Grenzgängers gehört lediglich, dass der Arbeitnehmer in der Regel arbeitstäglich die Grenze in beiden Richtungen überquert. Auch das Schweizerische Bundesgericht legt die Vorschrift in diesem Sinne aus, wenn es fordert, dass der Grenzgänger grundsätzlich ("en principe") zweimal täglich die Grenze überschreiten müsse. Es ist nicht zu verkennen, dass die grundsätzlich tägliche Rückkehr ein dem Begriff des "Grenzgängers" immanentes Merkmal ist. Auch die nach der Feststellung des FG von den Steuerverwaltungen beider Vertragsstaaten angewendete 45-Tage-Regelung (ohne Berücksichtigung von Krankheits- und Urlaubstagen) dürfte sich noch im Rahmen einer zulässigen Auslegung des gesetzlichen Begriffs halten."

In der Entscheidung vom 21. August 1996 (I R 80/95) BStBl. 1997 II S. 134 stelle der Bundesfinanzhof zunächst fest, dass verwaltungsinterne Absprachen, die im Rahmen des Vollzugs eines Doppelbesteuerungsabkommens getroffen worden seien, für ihn keineswegs bindend seien und habe aber die oben angeführte Entscheidung bestätigt, dass ein Steuerpflichtiger, der im Kalenderjahr bis zu 45 Tagen an Orten außerhalb des Grenzgebiets für seinen Arbeitgeber tätig gewesen sei, als Grenzgänger zu beurteilen sei.

Der Bundesfinanzhof sei also bei der teleologischen Auslegung des Begriffes "*Grenzgänger*" zum Ergebnis gelangt, dass ein Grenzgänger nur eine Person sein könne, die in der Nähe der Grenze arbeite und in der Regel zweimal täglich die Grenze überschreite. Außerdem habe der Bundesfinanzhof die Ansicht vertreten, dass die im Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsstaaten ausgehandelte 45-Tage-Regelung sich noch im Rahmen einer zulässigen Auslegung des gesetzlichen Begriffs halte. Der Bundesfinanzhof sei in seiner Entscheidung offensichtlich davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen pro Kalenderjahr gegeben sein müssten. Auch die Vertragsparteien seien im Verständigungsverfahren von einer Jahresbetrachtung ausgegangen.

Aus Sicht des DBA CH-D würde der Berufungswerber schon alleine aus dem Grund nicht unter die Grenzgängerregelung fallen, da er im Kalenderjahr 2005 in der Regel nicht in der Nähe der Grenze tätig gewesen sei (115 Arbeitstage).

Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe in einem Schreiben vom 13. Dezember 1989 folgende Ansicht vertreten:

"Ein deutscher Außendienstmitarbeiter, der für einen in der Grenzzone gelegenen schweizerischen Betrieb während rund 50 Tagen pro Jahr an Orten außerhalb der Grenzzone tätig ist,

gilt nicht als Grenzgänger und unterliegt daher in der Schweiz der Steuer. Es versteht sich von selbst, dass das gleich auch für andere Berufe wie Z.B. Plattenleger, Monteure, Product-Manager usw. gilt."

Artikel 15 Abs. 4 DBA CH-D sei am 28. Dezember 1993 außer Kraft getreten und sei durch Artikel 15a Abs. 2 DBA CH-D 1992 ersetzt worden. Seitdem sei die Entfernung von Wohnsitz und Arbeitsstätte zur Grenze für den Grenzgängerbegriff ohne Bedeutung.

Artikel 15a Abs. 2 DBA CH-D laute nunmehr wie folgt:

"Grenzgänger im Sinne des Absatzes 1 ist jede in einem Vertragsstaat ansässige Person, die in dem anderen Vertragsstaat ihren Arbeitsort hat und von dort regelmäßig an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Kehrt diese Person nicht jeweils nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz zurück, entfällt die Grenzgängereigenschaft nur dann, wenn die Person bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehrt."

Die Abänderung des Abkommens sei wie folgt begründet worden:

"Das vorliegende Protokoll dient daher vornehmlich dazu, die Rechtsunsicherheit bei der Grenzgängerbeteuerung zu beheben. Zugleich soll es den Fiskalinteressen beider Staaten gerecht werden. Das zweite Ziel soll durch eine Neufassung des Grenzgängerbegriffs erreicht werden. Das zweite Ziel wird durch eine Beteiligung des Tätigkeitsstaates am Steueraufkommen erreicht, der allerdings eine Erweiterung des Besteuerungsrechts des jeweiligen Wohnsitzstaates durch eine Neufestlegung des Grenzgängerbegriffs - Wegfall der Grenzzone und Verankerung der neuen 60-Tage-Regelung gegenübersteht."

Im DBA D-CH sei den Vertragsparteien offensichtlich klar gewesen, dass eine Nichtrückkehr aufgrund einer Geschäftsreise im Ausland zu einem Verlust der Grenzgängereigenschaft führe, wenn die Summe dieser Drittlandstage mehr als 45 Tage (bis 1993) bzw. mehr als 60 Tage (ab 1994) betrage. Diskutiert worden sei lediglich, ob die zwischen den Arbeitstagen liegenden Wochenenden oder Feiertage ebenfalls als Nichtrückkehrtage zu zählen seien (vgl. XY in R Nr. 1/2000, S. 7)

Zusammenfassend sei zu sagen, dass die Nichtgewährung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG klar der Rechtssprechung des EuGH, des VwGH und des Unabhängigen Finanzsenates zu Artikel 39 EG-Vertrag bzw. zu dem mit der Eidgenössischen Schweiz vereinbarten Freizügigkeitsabkommen, welches am 1. Juni 2002 in Kraft getreten sei, widerspreche und die Abgabenbehörde sich in diesem Fall den Vorwurf der Willkür und der Rechtsbeugung gefallen lassen müsse.

Der von der Abgabenbehörde neu geschaffene "dynamische" Begriff des Grenzgängers lasse sich aus dem Abkommen nicht ableiten und führe die in Artikel 15 Abs. 4 des Abkommens

enthaltene Grenzgängerregelung ad absurdum und stehe auch im Widerspruch zu der Rechtsansicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2007 änderte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers das Berufsbegehren wie folgt:

Besteuerungsrecht Österreich: 65,7 Prozent

(Steuerpflichtige Drittlandstage: 198 Stunden; Steuerfreie Drittlandstage: 811 Stunden; Krankenstandstage: 216 Stunden).

Besteuerungsrecht Schweiz: 34,3 Prozent

(Arbeitsstunden Tätigkeitsstaat Schweiz: 639,4 Stunden).

In diesem Verhältnis seien auch die Sonderzahlungen (gesamt: 5.960,86 €) sowie die entrichtete Quellensteuer (gesamt: 1.242,69 €) aufzuteilen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2008 nahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Mit Berufungsentscheidung vom 11. Februar 2008, GZ. RV/0337-F/07, gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung insoweit teilweise statt, als die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gebühre (siehe Punkt "Auslandsmontage").

Hinsichtlich des Punktes "Grenzgängerbegriff" entschied der Unabhängige Finanzsenat, dass sich aus dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA Schweiz) nicht ableiten lasse, dass zeitweise Tätigkeiten eines Grenzgängers in Drittstaaten während des Jahres zwangsläufig zum Verlust der Grenzgängereigenschaft für das ganze Jahr führten. Aus dem Abkommen gehe vielmehr hervor, dass jene Zeiten eines Bezuges, in denen Tätigkeiten in Drittstaaten verrichtet worden seien, von vornherein nicht von Art. 15 Z. 4 DBA Schweiz erfasst würden. Daraus folge, dass jene Zeiten, in denen die Grenzgängerkriterien nicht erfüllt seien, von den Zeiten, in denen diese vorliegen, getrennt von einander zu betrachten seien. Es wäre im Hinblick auf den Sinn der Grenzgängerbestimmung nicht einsichtig, dass der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Bezüge, die auf Zeiten von Drittstaatsentsendungen eines Steuerpflichtigen entfallen, erhalten würde, aber nicht für jene Bezüge, die auf die Zeit des tatsächlichen täglichen Pendelns vom Wohnsitzstaat in den Tätigkeitsstaat entfielen. Die Grenzgängereigenschaft gehe nur während jenes Zeitraumes verloren, in dem die Voraussetzungen des Art. 15 Z 4 DBA Schweiz nicht erfüllt seien. Die Grenzgängereigenschaft könne daher auch nur während eines

Teiles des Jahres bestehen. Drittlandsentsendungen könnten nur für die Dauer der Entsendung, nicht aber auch für die übrige Zeit des Jahres die Grenzgängereigenschaft beenden.

Der Berufungswerber hat gegen diese Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Februar 2008, GZ. RV/0337-F/07, konkret hinsichtlich des Punktes "Grenzgängerbegriff", Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Dieser wies die Beschwerde als unbegründet ab (vgl. VwGH 23.2.2010, Zl. 2008/15/0148).

Weiters hat die Amtspartei gegen diese Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11. Februar 2008, GZ. RV/0337-F/07, konkret hinsichtlich des Punktes "Auslandsmontage", Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Der Amtsbeschwerde leistet der Verwaltungsgerichtshof nach Aufhebung von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 durch den Verfassungsgerichtshof (vgl. VfGH 30.9.2010, G 20/10, ua.) Folge und hob die angefochtene Berufungsentscheidung auf (vgl. VwGH 21.12.2010, Zl. 2010/15/0178). Die Berufung vom 11. Juli 2007 war dadurch wieder unerledigt.

Mit E-Mail vom 13. Jänner 2011 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers Folgendes vor:

"Fraglich ist allerdings, ob nicht aufgrund der Entscheidung des VfGH 2010/15/0179 vom 21.12.2010 gegebenen Anlassfallwirkung wiederum eine Gemeinschaftswidrigkeit folgt. Aufgrund der gemeinschaftswidrigen Versagung der Steuerbefreiung für Dienstnehmer ausländischer Dienstgeber waren fast ausschließlich die im Ausland beschäftigten Dienstnehmer dazu gezwungen, gegen die abweisenden Bescheide der Finanzämter I. Instanz Rechtsmittel einzubringen. Von der (negativen) Anlassfallwirkung sind daher auch fast ausschließlich Dienstnehmer ausländischer Betriebe betroffen, da den Dienstnehmern von inländischen Betrieben die Steuerbefreiung bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in der Regel ohne Probleme gewährt wurde. Meines Erachtens besteht daher im gegenständlichen Fall ein Widerspruch zwischen den Anforderungen des direkten anwendbaren Gemeinschaftsrechts einerseits und dem österreichischen Verfassungsrecht. Verursacht wird dieser Widerspruch in den gegenständlichen Fällen insbesondere durch die Anwendung der "Anlassfallwirkung".

Konkret verweise ich auf die Ausführungen von Michael Potacs (Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts für das verfassungsgerichtliche Normprüfungsverfahren, in: Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Wien 2010, S. 251 f):

"Nach Meinung des VfGH und der wohl überwiegenden Lehre vermag zumindest unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht den Prüfungsmaßstab verfassungsgerichtlicher Normenkontrolle (also Verfassungsgesetze und einfache Gesetze) zurückzudrängen. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die innerstaatliche Rechtslage (insbesondere die Verfassungsrechts-

lage) insoweit keine gemeinschaftsrechtskonforme Lösung erlaubt und der Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht daher "zwingend" ist. Mit den Worten des VfGH: "Stehen der Anwendung des Gemeinschaftsrechts verfassungsrechtliche Bestimmungen entgegen, so kann eine gemeinschaftsrechtskonforme Regelung meist durch Unangewendetsein-Lassen einer Verfassungsnorm erreicht werden". Würde doch in einem solchen Fall - so ist der VfGH zu ergänzen - die Anwendung des Verfassungsrechts die Durchführung des Gemeinschaftsrechts wohl inhibieren (dh verhindern)."

In den vom VfGH entschiedenen Fällen waren die Anlassfälle beinahe ausschließlich bei einem ausländischen Dienstgeber beschäftigten Arbeitnehmer. Aufgrund der gemeinschaftswidrigen Ausgestaltung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG war diese Gruppe der Abgabepflichtigen gezwungen, Berufungen gegen die jeweils abweisenden Bescheide der Finanzämter einzubringen.

Aufgrund der Amtsbeschwerden der Finanzämter gegen die (gemeinschaftskonformen) Entscheidungen der Unabhängigen Finanzsenate wurden diese Abgabepflichtigen unfreiwillig "Anlassfälle", welche zur Aufhebung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG führte. Die Entscheidung des VfGH iVm der Entscheidung des VwGH führt nunmehr dazu, dass alleine für diese spezielle Gruppe die Steuerbefreiung für Zeiträumen vor dem 31.12.2010 aufgrund der nachteiligen Anlassfallwirkung nicht mehr zur Anwendung kommt - im Ergebnis führen daher die Entscheidung der Höchstgerichte wiederum zu einer gemeinschaftswidrigen Diskriminierung von Wanderarbeitnehmern. Die Wurzel für diese Diskriminierung liegt in diesem Fall in der Anwendung der nachteiligen Anlassfallwirkung (Art. 140 Abs. 7 BVG). Indem die Anlassfallwirkung des § 140 Abs. 7 BVG beim konkreten Sachverhalt nicht angewendet werden würde, könnte die gemeinschaftsrechtskonforme Regelung wieder hergestellt werden (vgl. M. Potacs).

Die Anwendung der Anlassfallwirkung des § 140 Abs. 7 BVG in Verbindung mit der bisherigen gemeinschaftswidrigen Regelung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG führt insbesondere zu einer gemeinschaftswidrigen Benachteiligung von Wanderarbeitnehmern die ungünstiger ist als die Lage von im Inland beschäftigten Arbeitnehmern (vgl. auch EuGH vom 18.01.2007, Rs C-332/05, Celozzi gg. Innungskrankenkasse Baden Württemberg).

Im gegenständlichen kann diese gemeinschaftswidrige Diskriminierung dadurch beseitigt werden, indem die Anlassfallwirkung des § 140 Abs. 7 BVG nicht zur Anwendung kommt. Cede verweist im Zusammenhang mit der nachteiligen Anlassfallwirkung auch auf Ruppe, welcher die Rechtsansicht vertritt, dass es aus teleologischen Überlegungen geboten sei, im Fall nachteiliger Ergebnisse die Rückwirkung auf den Einzelfall auszuschließen (vgl. Philipp Cede, in: Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Der Anlassfall, Wien 2010, S. 220 ff).¹⁰⁰

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Grenzgängerbegriff:

Strittig ist zunächst, ob Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge: DBA Schweiz) auf die in der Schweiz verrichtete Tätigkeit (81 Tage) zur Anwendung gelangen kann, obwohl der Berufungswerber in den Zeiträumen vom 7. Februar 2005 bis 22. März 2005, vom 27. April 2005 bis 3. Juni 2005, vom 10. Juni 2005 bis 15. Juli 2005, vom 30. August 2005 bis 23. September 2005 und vom 13. Oktober 2005 bis 14. Oktober 2005 (115 Tage) seine Tätigkeit in Drittstaaten ausübte.

Um Wiederholungen zu vermeiden, erlaubt sich der Unabhängige Finanzsenat sowohl hinsichtlich des Sachverhaltes als auch hinsichtlich der zu beantwortenden Rechtsfrage auf seine Erwägungen in der obgenannten Entscheidung vom 11. Februar 2008, GZ. RV/0337-F/07, zu verweisen. Zusammengefasst vertrat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung die Ansicht, dass es sich aus dem DBA Schweiz nicht ableiten lässt, dass zeitweise Tätigkeiten eines Grenzgängers in Drittstaaten während des Jahres zwangsläufig zum Verlust der Grenzgängereigenschaft für das ganze Jahr führen.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) ist mit seinem zu der strittigen Frage ergangenen Erkenntnis vom 23. Februar 2010, ZI. 2008/14/0148, der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.2.2008, GZ. RV/0337-F/07, gefolgt.

Im genannten Erkenntnis stellte der VwGH fest, dass die Sonderregelung zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit von Grenzgängern gemäß Art. 15 Z 4 DBA Schweiz als *lex specialis* der Generalregel des Art. 15 Z 1 und 2 DBA Schweiz vor gehe. Einkünfte eines Grenzgängers aus einer im Tätigkeitsstaat ausgeübten unselbständigen Tätigkeit seien daher im Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers zu besteuern. Ob diese Bezüge im gesamten Steuerjahr oder nur in Teilen davon bezogen worden seien, sei unerheblich. Art. 15 Z 4 DBA Schweiz sehe keine zeitliche Schranke, wie etwa Art. 15 Z 2 DBA Schweiz, vor. Entscheidend für die Anwendung der Spezialbestimmung des Art. 15 Z 4 DBA Schweiz sei lediglich das - arbeitstägliche - Pendeln des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 24. Juni 2004, 2001/15/0113). Die Grenzgängereigenschaft bleibe hinsichtlich der Einkünfte aus dieser Pendlereigenschaft im Sinne des Art. 15 Z 4 DBA Schweiz auch dann aufrecht, wenn der Dienstnehmer neben dieser Tätigkeit im selben Jahr auch im Wohnsitzstaat oder in einem Drittstaat Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erziele.

Die Berufung war somit in diesem Punkt (abermals) als unbegründet abzuweisen.

2) Auslandsmontage/§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988:

Strittig ist weiters, ob dem Berufungswerber hinsichtlich der Einkünfte, die er von seiner Schweizer Arbeitgeberin für Arbeiten in Deutschland, Frankreich, Taiwan und den Vereinigten Staaten von Amerika erhielt, die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zusteht.

Der VwGH hatte beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) einen Antrag eingebracht, die in Rede stehende Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig aufzuheben. Der VfGH hat die Bedenken des VwGH, dass die Bestimmung der begünstigten Auslandstätigkeiten verfassungswidrig sei, bestätigt. Er hat folglich den § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zur Gänze als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2010 in Kraft (vgl. VfGH 30.9.2010, G 29/10, ua). In weiterer Folge hob der VwGH, den Beschwerdefall als Anlassfall wertend, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf (vgl. VwGH 21.12.2010, 2010/15/0178). Dies hat zur Folge, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner nunmehrigen Entscheidung ebenso wie der VwGH die vom VfGH aufgehobene Bestimmung nicht mehr, und zwar auch nicht in der gemeinschaftsrechtlich gebotenen Modifikation, anwenden darf (während die gemeinschaftsrechtskonform ausgelegte Befreiungsbestimmung in allen übrigen noch offenen Fällen bis einschließlich der Veranlagung 2010 anzuwenden ist). Für die Berufungsbehörde kommt noch hinzu, dass sie nach § 63 Abs. 1 VwGG gehalten ist, unverzüglich den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (vgl. Ritz, BAO³, § 116 Tz 15ff; UFS 24. März 2011, GZ. RV /0523-F/10). Dies wiederum bedeutet, dass dem diesbezüglichen Berufungsbegehren keine Berechtigung (mehr) zukommt.

Daran vermögen auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers vom 13. Jänner 2011 nichts zu ändern (vgl. seine E-Mail vom 13. Jänner 2011). Der Unabhängige Finanzsenat hat sich bereits in einem vergleichbaren Berufungsfall mit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die (negative) Anlassfallwirkung gemäß § 140 Abs. 7 BVG zu negieren sei, um zu einem gemeinschaftskonformen Ergebnis zu gelangen, sodass die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG auch in diesen Fällen anwendbar werde, befasst und Folgendes dazu ausgeführt (vgl. UFS 24. März 2011, GZ. RV/0523-F/10):

„Es ist einzuräumen, dass mit diesem Vorbringen die berechtigte Frage aufgeworfen wird, ob bzw auf welche Art den Rechtsschutzerfordernissen, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, im konkreten Fall genüge getan wird. Fraglich mag insbesondere sein, ob die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität (vgl. Obwexer, ÖJZ 2010/110) vom österreichischen Verfahrensrecht im konkreten Fall ausreichend berücksichtigt werden.

Der Berufungswerber ortet die Wurzel einer Diskriminierung in Art. 140 Abs. 7 B-VG, wo eine Bindung aller Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des VfGH angeordnet und

weilers normiert ist, dass das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Dem Berufungswerber ist beizupflichten, dass durch die erwähnte Bestimmung in Verbindung mit dem konkreten Spruch des VfGH allein in den Anlassfällen eine Befreiungsbestimmung nicht gemeinschaftsrechtskonform zur Anwendung gelangt, was zweifelsfrei diskriminierend empfunden wird und auch sein dürfte. Allerdings liegt hierin keine Diskriminierung bzw kein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip, denn die Verfahrensmodalitäten differenzieren nicht zwischen rein innerstaatlichen Rechten einerseits und unionsrechtlichen Ansprüchen andererseits, um deren Durchsetzung es geht.

Fraglich könnte sein, ob eine Verletzung des Effektivitätsgrundsatzes vorliegt. Teilt man die Meinung Ringhofers (ÖVA 1978, 117), wonach die Anlassfallwirkung auch zum unabwendbaren Nachteil der Parteien gereichen kann, wäre diese Frage wohl für den Fall zu bejahen, dass es sich bei diesem Nachteil – wie gegenständlich - um eine unionsrechtliche Diskriminierung handelt. Schon aus diesem Grund sind die teleologischen Überlegungen Ruppes überzeugend (zitiert und geteilt von Cede in "Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen", 220), wonach im Fall nachteiliger Ergebnisse die Rückwirkung auf den Einzelfall auszuschließen sei. Adressat von Art. 140 Abs. 7 B-VG war im konkreten Verfahren aber (primär) der VwGH, der sich in seinem Judikat auch ausdrücklich auf diese Bestimmung berufen hat. Als untergeordnete Instanz geht der Unabhängige Finanzsenat nun aber davon aus, dass der VwGH die zitierte Norm auch im Einklang mit Unionsrecht ausgelegt hat, ist das Höchstgericht doch spätestens seit dem Vertrag von Lissabon maßgeblich für den Schutz des Unionsrechts verantwortlich (ÖJZ 2010/110). Schließlich erachtet sich der Unabhängige Finanzsenat in weiterer Folge aufgrund der nicht nach unionsrechtlichen Anknüpfungsmerkmalen differenzierenden und damit auch nicht diskriminierenden Bestimmung des § 63 Abs. 1 VwGG an die Rechtsauffassung des VwGH gebunden. Für eine unionsrechtlich modifizierte Auslegung von § 63 Abs. 1 VwGG sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Handhabe."

Die Referentin schließt sich diesen Ausführungen an.

Die Berufung war auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Juni 2011