



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B, Adr., 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:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Die Einkommensteuer 2005 wird festgesetzt mit:</b>		<b>3.695,32 €</b>
<b>Das Einkommen im Jahr 2005 beträgt:</b>		<b>17.964,17 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Pauschbetrag für Werbungskosten	35.679,62 € - 5.757,78 € - 132,00 €	29.789,84 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		29.789,84 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte (61,55% v. 29.789,84)		<b>18.335,65 €</b>
Topf-Sonderausgaben Kirchenbeitrag		- 271,48 € - 100,00 €
Einkommen		<b>17.964,17 €</b>
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreien Bezüge wie folgt ermittelt: Einkommen § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 Bezüge		<b>17.964,17 €</b> <b>11.545,19 €</b>
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		<b>29.418,36 €</b>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge (§ 33 Abs. 1 EStG 1988)		

$(29.418,36 - 25.000) \times 11.335/26.000,00 + 5.750$	<b>7.676,24 €</b>
Unterhaltsabsetzbetrag	- 306,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00 €
Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	<b>7.025,24 €</b>
Gemäß § 33 EStG 1988 23,88% von 17.964,17	<b>4.289,84 €</b>
Gem. § 67 (1) u. (2) EStG 1988 6,00 % von 2.839,25 (61,55% v. 4.612,92)	<b>170,36 €</b>
Einkommensteuer	<b>4.460,20 €</b>
Ausländische Steuer (61,55% v. 2.242,69)	- <b>764,88 €</b>
<b>Festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2005</b>	<b>3.695,32 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist in der Schweiz bei der Firma Z, 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 Gemeinschaftsrecht 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 Z 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,

Zl. 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, Zl. 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 Berufungsführer 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 A 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) BStBI. 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. Andreas Kolb in Steuer Revue 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 Berufungsbegehren 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.

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

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

#### **1) Grenzgängerbegriff:**

Fraglich ist, ob und inwieweit über die Zeiträume 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 2006 bis 23. September 2005 und vom 13. Oktober 2005 bis 14. Oktober 2005 hinaus, die Grenzgängereigenschaft des Berufungswerbers auf Grund der in den genannten Zeiten erfolgten Entsendung in Drittstaaten verloren gegangen ist.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 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 im Streitjahr gültigen Fassung; in der Folge kurz: DBA Schweiz) dürfen vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 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 besteuert werden.

Gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz darf derjenige, der 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, 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.

Während Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, hat nach der Spezialbestimmung des Art. 15 Abs. 4 leg. cit. Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Bezüge aus der Grenzgängertätigkeit.

Die "*Grenzgängerbestimmung*" erfordert neben der Ansässigkeit im Nicht-Tätigkeitsstaat den Arbeitseinsatz im anderen Vertragsstaat. Damit ein Steuerpflichtiger unter den Anwendungsbereich der Grenzgängerregel fällt, müssen sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort in der Nähe der Grenze liegen. Das DBA Schweiz sieht keine bestimmte Grenzzone vor. Im Verhältnis zur Schweiz ist davon auszugehen, dass alle Arbeitnehmer, die unter Zugrundelegen einer vertretbaren Wegzeit in der Lage sind, täglich von ihrem Wohnort zu ihrem über der Grenze gelegenen Arbeitsort zu fahren, als Grenzgänger zu behandeln sind (vgl. SWI 1996, 234).

Eine weitere Tatbestandsvoraussetzung für die Grenzgängerregelung ist, dass sich der Steuerpflichtige üblicherweise täglich ("*zeitliches Kriterium*") von seinem Wohnort an seinen Arbeitsort begibt. Der Begriff "*seinen Arbeitsort*" wird im DBA Schweiz nicht definiert. Unter Arbeitsort ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aber jener Ort zu verstehen, an dem der Arbeitnehmer seine tatsächliche Arbeit verrichtet, sich tatsächlich aufhält (vgl. dazu auch Hösch, Diplomarbeit, WU Wien, und den dort zitierten Literaturverweis).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lässt sich aus dem DBA Schweiz nicht ableiten, dass zeitweise Tätigkeiten eines Grenzgängers in Drittstaaten während des Jahres zwangsläufig zum Verlust der Grenzgängereigenschaft für das ganze Jahr führen. Aus dem Abkommen geht vielmehr hervor, dass jener Teil des Bezuges, welcher auf Tätigkeiten in Drittstaaten entfällt, von vorneherein nicht von der Spezialbestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz erfasst werden kann, da in einem solchen Fall das Grenzgängerkriterium des grenznahen Arbeitsortes nicht erfüllt ist. Daraus folgt, dass jene Zeiten, in denen die Grenzgängerkriterien nicht erfüllt sind, von den Zeiten in denen die Grenzgängerkriterien gegeben sind, getrennt von einander zu betrachten sind. Erst bei Vorliegen der für die Grenzgängereinstufung erforderlichen Merkmale eines grenznahen Wohnsitzes und eines grenznahen Arbeitsortes ist zu prüfen, ob der Arbeitnehmer an jenen Tagen, an denen er im grenznahen Tätigkeitsstaat arbeitet, auch wieder in den Wohnsitzstaat zurückkehrt, bzw. ob auch eine "*üblicherweise tägliche Rückkehr*" zum grenznahen Wohnort erfolgt ist.

Ein Vorgehen in der Weise, dass für die Beurteilung der Frage, ob die Grenzgängereigenschaft in Bezug auf das "*üblicherweise tägliche*" Pendeln vorliegt oder nicht, auch Zeiten miteinbezogen werden, in welchen auf Grund Fehlens anderer Grenzgängerkriterien gar keine Grenzgängereigenschaft vorliegen kann, entbehrt einer rechtlichen Grundlage. Eine solche Vorgehensweise, nämlich das Miteinbeziehen von Drittstaatszeiten, würde gegenständlich dazu führen, dass gerade in jener Zeit, in der der Berufungswerber tatsächlich (täglich) vom Österreich aus in den grenznahen Tätigkeitsstaat pendelt, Österreich das Besteuerungsrecht verlieren würde, wobei doch gerade in dieser Zeit des täglichen Pendelns eine engere Beziehung zum Wohnsitzstaat besteht und damit auch die Anwendung der

Grenzgängerbestimmung gerechtfertigt ist. Es wäre gerade im Hinblick auf den Sinn der Grenzgängerbestimmung des Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz nicht einsichtig, dass der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Bezüge, die auf Zeiten von Drittstaatsentsendungen eines Steuerpflichtigen entfallen, über die sog. Monteurklausel (vgl. die sog. Monteurklausel in den hier maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen mit den Vereinigten Staaten von Amerika, Deutschland, Frankreich und China, wonach das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat verbleibt, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält; die Begründung für diese Abweichung vom Tätigkeitsstaatsprinzip liegt neben einer Verwaltungsvereinfachung auch darin, dass eine nur vorübergehende Tätigkeit noch keine hinreichend enge Beziehung zum anderen Staat begründet) erhalten würde, aber nicht für jene Bezüge, die auf die Zeit des tatsächlichen täglichen Pendelns vom Wohnsitzstaat in den Tätigkeitsstaat entfallen.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates bleibt die Grenzgängereigenschaft hinsichtlich der Einkünfte aus der Tätigkeit, die als Grenzgänger ausgeübt wird, somit auch dann aufrecht, wenn der Dienstnehmer neben seinem Einsatz als Grenzgänger in Drittstaaten tätig wird. Die Grenzgängereigenschaft geht nur während jenes Zeitraumes verloren, in dem die "*Arbeitsortvoraussetzung*" von Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz nicht mehr erfüllt ist, wenn Arbeiten für den Schweizer Arbeitgeber nicht an dem grenznahen Schweizer Arbeitsort ausgeübt werden. Die Grenzgängereigenschaft kann auch nur während eines Teiles eines Jahres bestehen und Drittlandsentsendungen nur für die Dauer der Entsendung, nicht aber auch für die restliche Zeit des Jahres die Grenzgängereigenschaft beenden (vgl. dazu auch SWI 2001, 512; SWI 2002, 234; UFS 11.1.2008, RV/0200-F/06; vgl. auch Züger, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen, in: Gassner et al., Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen).

Die österreichisch-deutsche Regelung, wonach bei jahresdurchgängiger Beschäftigung bei einem grenznahen Unternehmen jemand entweder während des ganzen Jahres oder überhaupt nicht als Grenzgänger eingestuft wird, je nachdem, ob die Grenzgängerkriterien an mehr als 45 Tagen als nicht erfüllt anzusehen sind oder nicht, ist im österreichisch-schweizerischen Verhältnis nicht anwendbar [die 45-Tage-Regelung ist das Ergebnis einer österreichisch-deutschen Verständigungsvereinbarung (siehe AÖF 283/1986); im Verhältnis zu Deutschland wird für die Beurteilung der Grenzgängereigenschaft auf das Kalenderjahr abgestimmt]. Das DBA Schweiz hingegen kennt weder einen ganzjährigen Beobachtungszeitraum noch eine 45-Tage-Regel. Im Verhältnis zur Schweiz kann es daher durchaus sein, dass jemand nur während eines Teiles des Jahres oder während mehrerer Jahresteile die Grenzgängereigenschaft besitzt (vgl. dazu auch SWI 2003, 201).

Zum Hinweis des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers auf die Verständigungsvereinbarung, welches die Vertragsstaaten (Österreich/Schweiz) zum früheren Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl. Nr. 251/54) getroffen haben, und zum Vorbringen, dass aus der getroffenen Verständigung zu schließen sei, dass der Beobachtungszeitraum in jedem Fall ein Kalenderjahr sei und dass Grenzgänger nur eine Person sein könne, welche den Arbeitsort ganzjährig in der Nähe der Grenze habe und dass folglich ein Arbeitsort jenseits des grenznahen Bereichs die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Grenzgängereigenschaft nicht mehr erfülle, ist schließlich noch Folgendes zu sagen:

Art. 7 Abs. 5 des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens (BGBl. Nr. 251/54) verstand unter Grenzgänger, jene Personen, die in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort gehabt und sich an jedem Arbeitstag dorthin begeben haben. Da verschiedene österreichische Steuerpflichtige sich in der Schweiz einen steuerlichen Scheinwohnsitz verschaffen wollten oder zufolge besonderer Umstände (zB Witterungsverhältnisse, Schichtarbeit) verhindert waren, täglich im wörtlichen Sinn die Grenze zu passieren, haben sich die Vertragsparteien um Schwierigkeiten bei der Auslegung dieser Bestimmung zu vermeiden, seinerzeit darauf geeinigt, dass eine Person dann als Grenzgänger gelten, wenn sie in der Regel täglich vom Arbeitsort in den Wohnsitzstaat zurückkehre, und dass, um dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 5 Doppelbesteuerungsabkommens (BGBl. Nr. 251/54) möglichst nahe zu kommen, diese sinngemäße Auslegung restriktiv erfolgen solle, indem einem Steuerpflichtigen, der im Laufe des Veranlagungsjahres vielleicht zwei- oder dreimal nicht in seinen Wohnsitzstaat zurückkehre, die Qualifikation des Grenzgängers nicht abgesprochen werden könne. Dies solle erst dann der Fall sein, wenn die Übernachtungen am Arbeitsort nicht mehr nur vereinzelt vorkommen und durch objektive Gründe, zB Leistung von regelmäßigen Überstunden, verursacht würden (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, DBA Schweiz, Erlässe, Seite 40/4 und 41).

Zum einen ist festzuhalten, dass die seinerzeitige Verständigungsvereinbarung zur nicht mehr in Kraft stehenden Fassung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz getroffen worden ist und betreffend das im Streitjahr gültige DBA Schweiz keinerlei Verständigungen mit der Schweiz in dieser Hinsicht stattgefunden haben. Zum anderen ist, selbst dann, wenn man die Verständigungsvereinbarung als Auslegungsbehelf heranziehen würde, damit noch nichts für die Sichtweise des Berufungswerbers gewonnen. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die Vertragsparteien seinerzeit vor allem ausschließen wollten, dass die Bestimmung auf eine Art ausgelegt wird, dass ihr die Wirkung einer Einladung zu Gestaltung und Missbrauch zukommt (vgl. den Hinweis auf den steuerlichen Scheinwohnsitz und den Hinweis, dass die Qualifikation des Grenzgängers nur

dann abgesprochen werden kann, wenn die Übernachtungen durch objektive Gründe verursacht worden sind). Ist jemand im Inland wohnhaft und an einem grenznahen Arbeitsort beschäftigt, und sind somit die Wohnort- und Arbeitsortvoraussetzung erfüllt, so soll die bewusste Vermeidung der Rückkehr in den Wohnsitzstaat nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige nicht mehr als Grenzgänger qualifiziert werden kann. Wenn die Wohnort- und Arbeitsortvoraussetzung gegeben ist, sollen nicht nur vereinzelte Übernachtungen am grenznahen Arbeitsort zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führen (vgl. dazu auch VwGH 30.11.1962, 364/61; der Verwaltungsgerichtshof kam in seinem Erkenntnis zum Schluss, dass bei richtiger Auslegung des Art. 7 Abs. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens (BGBl. Nr. 251/54) es nur darauf ankommen könne, ob der Steuerpflichtige an seinem Arbeitsort tatsächlich seinen Wohnsitz habe und einen solchen nicht etwa bloß durch Abschluss eines Scheinmietvertrages und durch polizeiliche Anmeldung vortäusche; wohne er aber tatsächlich am Arbeitsort, so könne er nicht mehr als Grenzgänger angesehen werden). Der diesbezügliche Verweis auf das Veranlagungsjahr spricht entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers nicht dafür, dass zwingend von einem ganzjährigen Beobachtungszeitraum auszugehen ist. Der Hinweis auf das Veranlagungsjahr ist beispielbezogen zu sehen; solche Fälle wie den gegenständlichen hatten die Vertragsparteien jedenfalls nicht vor Augen.

Da im gegenständlichen Fall in Teilen des Jahres das Erfordernis des grenznahen Tätigkeitsortes gar nicht vorliegt und folglich Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz gar nicht zu Anwendung gelangen kann und der Berufungswerber in der restlichen Zeit aber täglich von seinem inländischen Wohnort zu seinem grenznahen Arbeitsort in der Schweiz gependelt ist, erübrigt sich seitens des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich dieser restlichen Zeit eine Prüfung des "*zeitlichen Kriteriums*" gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Schweiz.

Der Vollständigkeit halber ist noch zu sagen, dass Tage, an denen der Steuerpflichtige seiner Arbeit aus privaten Gründen nicht nachgeht bzw. nicht nachgehen kann, bei der Beurteilung der Grenzgängereigenschaft außer Betracht bleiben und die Grenzgängereigenschaft keinesfalls berühren. Dies ergibt sich aus dem Abkommenswortlaut, nach dem das Pendeln nur an Arbeitstagen ein Tatbestandmerkmal ist (vgl. dazu UFS 11.1.2008, RV/0220-F/06). Dementsprechend stellt auch der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung dieser Frage auf die auf das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage ab (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0113).

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen,

befreit, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits mehrfach entschieden, dass die laut Gesetz vorgesehene Einschränkung der Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten auf inländische Betriebe gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt und somit - bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen (Art der Tätigkeit, ununterbrochene Auslands-tätigkeit von mehr als einem Monat) - die vorgesehene Steuerbefreiung auch Arbeitnehmern zusteht, die bei ausländischen Betrieben (hier in Deutschland, Schweiz und Liechtenstein) beschäftigt sind (vgl. UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 16.8.2006, RV/0252-F/05; UFS 22.6.2006, RV/1007-W/06; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06).

In seiner Entscheidung vom 29. Mai 2006, GZ. RV/0028-F/06, welche bezüglich des Sachverhaltes dem Fall des Berufungswerbers in der Weise entspricht, dass sich der Arbeitgeber auch in der Schweiz befand, hat der Unabhängige Finanzsenat Folgendes ausgeführt:

*„In seiner Entscheidung vom 5.10.2005, RV/0016-F/04, UFS aktuell 2005/Nr. 11-12, S 393 ff., hat der unabhängige Finanzsenat entschieden, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit für Auslandsmontage auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe in § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art 39 EGV verstoße und der auf die begünstigte Montagetätigkeit außerhalb Deutschlands entfallende Gehaltsteil eines (bei einem deutschen Unternehmen beschäftigten) Servicetechnikers mit Wohnsitz in Österreich somit steuerfrei zu belassen sei. Im vorliegenden Fall ist nun strittig, ob die Steuerfreiheit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auch zu gewähren ist, wenn der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt ist.*

*Was den vom Berufungswerber behaupteten Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Artikel 2 StGG angeht, begnügt sich der unabhängige Finanzsenat wie schon in der Entscheidung RV/0016-F/04 darauf hinzuweisen, dass zur Klärung verfassungsrechtlicher Fragen ausschließlich der Verfassungsgerichtshof zuständig ist.*

*Der Berufungswerber begründet sein Vorbringen weiters mit dem Abkommen über den freien Personenverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen). Dieses Abkommen wurde am 21. Juni 1999 abgeschlossen und ist gemeinsam mit sechs weiteren sektoriellen Abkommen am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Formell handelt es sich bei diesem Abkommen um einen völkerrechtlichen Vertrag zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft bzw. deren Mitgliedstaaten. Laut seiner Präambel bezweckt das Abkommen, die Freizügigkeit der Personen auf dem Hoheitsgebiet der*

*Vertragsparteien auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen. Dieses Ziel soll durch folgende Rechte erreicht werden (Art 1 des Freizügigkeitsabkommens):*

- a) Einräumung eines Rechtes auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien;*
- b) Erleichterung der Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien, insbesondere Liberalisierung kurzzeitiger Dienstleistungen.*
- c) Einräumung eines Rechts auf Einreise und Aufenthalt im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien für Personen, die im Aufenthaltsstaat keine Erwerbstätigkeit ausüben;*
- d) Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer.*

*Artikel 2 FZA sowie Artikel 9, 15 und 19 Anhang I FZA normieren ein Diskriminierungsverbot. Gemäß Artikel 11 Abs. 1 und 2 FZA haben die unter das Abkommen fallenden Personen das Recht, zur Durchsetzung ihrer Ansprüche unter dem FZA bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen, und Anspruch darauf, dass diese innert angemessener Frist behandelt wird.*

*Nach Artikel 16 Abs 1 FZA treffen die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden. Und Artikel 16 Abs 2 FZA statuiert, dass, soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechtes herangezogen werden, die hierfür einschlägige Rechtsprechung der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt wird. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet.*

*Aus diesen Bestimmungen ergibt sich nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates, dass mit dem Freizügigkeitsabkommen die Personenfreizügigkeit, wie sie nach den in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklicht wird, auch gegenüber der Schweiz hergestellt wird.*

*Konkret handelt es sich dabei um folgende Freiheiten:*

- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (entspricht Art 39 EGV)*
- Niederlassungsfreiheit der Selbständigerwerbenden (entspricht Art 43 EGV)*
- Dienstleistungsfreiheit für bestimmte natürliche oder juristische Personen (auf der Basis von Art 49 EGV).*

*Weiters ergibt sich, dass das Abkommen direkt anzuwenden ist und dass sich jede unter das Abkommen fallende Person unmittelbar auf die durch das Abkommen gewährleisteten Rechte*



berufen kann.

Diese durch das Abkommen gewährleisteten Freizügigkeitsrechte sind auch für das Steuerrecht relevant. Nach Artikel 9 Abs 2 Anhang I FZA genießen ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie entsprechende Inländer und deren Familienangehörigen. Diese Bestimmung entspricht Artikel 7 Abs 2 der Verordnung EWG Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft. Auch der EuGH hat wiederholt darauf hingewiesen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen, dass diese Zuständigkeit aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben ist. Die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten sind daher auch im Einkommensteuerrecht zu beachten (vgl. ua EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker). Wie gesagt, ist mit dem Freizügigkeitsabkommen eine Gleichstellung mit den in den Europäischen Gemeinschaften geltenden Personenfreiheiten hergestellt. Eine wesentliche Personenfreiheit im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften wie auch im Freizügigkeitsabkommen ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 39 EGV; Art 1 und 2 FZA und Art 2 Anhang I FZA). Sowohl Art 39 EGV als Art 1 und 2 FZA und Art 2 Anhang I FZA enthalten ihrem Wortlaut nach nur ein Diskriminierungsverbot. Der EuGH betrachtet steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. zB EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, Schumacker, Randnummer 26). Darüber hinaus hat der EuGH seit dem Urteil vom 15.12. 1995, Rs C-415/93, Bosman, das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollen sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Auch wenn die

*Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindert (vgl. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, F.W.L. de Groot, Randnummern 77 und 78, und EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, Schilling, Randnummern 24 und 25). Da die Rechtsprechung des EuGH zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden hat, war diese gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommens zu beachten. Dass dieses Beschränkungsverbot im Freizügigkeitsabkommen nur hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit (Art. 17a Anhang I FZA) ausdrücklich enthalten ist, schadet dem nicht, da auch der EGV das Beschränkungsverbot im Zusammenhang mit der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich erwähnt und hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit lediglich ein Diskriminierungsverbot enthält.*

*Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stellt daher auch eine Beschränkung der durch das Freizügigkeitsabkommen gewährleisteten Arbeitnehmerfreizügigkeit dar.*

*Allerdings sind Beschränkungen der Personenfreizügigkeit nur dann unzulässig, wenn sie ungerechtfertigt sind. Rechtfertigungsgründe sind im Freizügigkeitsabkommen selbst, und zwar in Art. 5 Anhang I FZA (ordre public) und in Art. 21 FZA vorgesehen. Eine Rechtfertigung der Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus Gründen der Wahrung der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit (ordre public) ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Relevanter scheint der Rechtfertigungsgrund des Art. 21 Abs. 2 FZA. Danach ist keine Bestimmung dieses Abkommens so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich - insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes - nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Dieser Rechtfertigungsgrund greift im vorliegenden Fall nicht. Denn hinsichtlich ihres Wohnsitzes sind Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 EStG ja gerade in der gleichen und nicht nur vergleichbaren Situation. Der Unterschied besteht nur hinsichtlich des Ortes des Betriebes des Arbeitgebers. Dieser Unterschied erlaubt aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine Ungleichbehandlung, denn die Wendung "insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes" lässt darauf schließen, dass eine Differenzierung bei der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse beschränkt Steuerpflichtiger ermöglicht werden soll. Auch nach der herrschenden Schweizer Lehrmeinung erlaubt Art. 21 Abs. 2 FZA eine Ungleichbehandlung in der Form, dass bei beschränkt steuerpflichtigen Personen nach dem Anteil ihrer Einkünfte im Aufnahmestaat eine Quellenbesteuerung anstelle einer Veranlagung vorgenommen werden kann (vgl. Hanny, Das Diskriminierungsverbot des*

*Personenfreizügigkeitsabkommens im Schweizer Steuerrecht, S 179 ff.).*

*Zu prüfen ist weiter, ob die in Frage stehende Einschränkung aufgrund des EGV gerechtfertigt werden kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist eine Arbeitnehmerfreizügigkeit nur dann gerechtfertigt, wenn sie einen berechtigten Zweck verfolgt, der mit dem Vertrag vereinbar und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem derartigen Fall muss die Anwendung einer solchen Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des in Rede stehenden Zweckes zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Zweckes erforderlich ist (vgl. zB EuGH 30.11.1995, C-55/94, 17.3.2005, Rs C-109/04). Als Rechtfertigungsgründe anerkennt der EuGH insbesondere die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der Steueraufsicht.*

*Von einer Kohärenz eines Steuersystems wird gesprochen, wenn steuerliche Vorschriften so aufeinander abgestimmt sind, dass ein steuerlicher Vorteil durch einen steuerlichen Nachteil ausgeglichen wird. Mit dem Urteil vom 28.1.1992, Rs C-204/90, Bachmann, hat der EuGH eine derartige Kohärenz als Rechtfertigungsgrund zugelassen. Das Finanzamt sieht nun im vorliegenden Fall eine steuerliche Kohärenz dadurch gegeben, dass dem Steuervorteil beim Arbeitnehmer ein Steuernachteil beim Arbeitgeber gegenübersteht, indem infolge der Entlastung bei den Lohnkosten durch die Steuerfreiheit beim Arbeitgeber höhere Gewinne entstehen, die in der Folge zu einer höheren Besteuerung führen. Diesen Überlegungen vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu folgen. In einem derartig weiten und nur vagen Zusammenhang steuerlicher Wirkungen kann keine steuerliche Kohärenz gesehen werden. Von einer solchen könnte nur dann gesprochen werden, wenn der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Bestimmung gegenüber stünde, die mit der Steuerfreiheit direkt korrespondieren und den Steuervorteil wieder kompensieren würde. Das ist aber nicht der Fall.*

*Fraglich ist aber, ob die Beschränkung der Steuerfreiheit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe im Verhältnis zur Schweiz nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt ist, die Wirksamkeit der Kontrolle zu gewährleisten. Der EuGH hat derartige in Vorabentscheidungsverfahren immer wieder vorgebrachte Rechtfertigungen in der Regel mit dem Hinweis auf die Richtlinie 77/99, die eine umfassende Amtshilfe im Gemeinschaftsgebiet gewährleistet, abgelehnt. Ausserdem hindere nichts die Steuerbehörden daran, vom Steuerpflichtigen alle Belege abzuverlangen, die für die Beurteilung der entscheidungswesentlichen Frage notwendig seien (vgl. etwa EuGH 3.10.2002, Danner, Rs C-136/00).*

*Mit der Schweiz besteht nun kein der Richtlinie 77/99 vergleichbares Rechts- und Vollstreckungshilfeabkommen. Das bedeutet aber, dass den inländischen Steuerbehörden eine*

*Überprüfung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988, wie bei Arbeitnehmern, die bei inländischen Betrieben oder bei Betrieben in anderen EU-Mitgliedsstaaten beschäftigt sind, nicht möglich ist. Die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Art. 26 DBA-Schweiz und das Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger, AÖF 1998/84, vermögen das Fehlen einer umfassenden Rechts- und Vollstreckungshilfe nicht zu ersetzen. Der in Art. 26 DBA-Schweiz vereinbarte Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten ist lediglich insoweit vereinbart, als er "für eine richtige Durchführung dieses Abkommens" notwendig ist. Diese Bestimmung ermöglicht aber keinen Informationsaustausch für die Beurteilung von in innerstaatlichen Vorschriften normierten Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerfreiheit (wie ob überhaupt eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliegt und ob diese jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einen Monat hinausgeht). Auch das Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger gewährleistet keine vergleichbare Rechtshilfe, weil dieses Übereinkommen aufgrund § 68 Abs. 8 EStG 1988 abgeschlossen wurde und nur für die dort genannten Zuschläge Gültigkeit besitzt.*

*Die steuerlichen Kontrollmöglichkeiten der inländischen Steuerbehörden sind somit gegenüber Sachverhalten, die ihre Wurzeln in der Schweiz haben, eingeschränkt.*

*Damit ist die Berufung aber noch nicht zu Ungunsten des Berufungswerbers entschieden. Wie bereits weiter oben ausgeführt, anerkennt der EuGH Beschränkungen einer Grundfreiheit nur, wenn diese einem berechtigten Zweck dient, die Anwendung einer die Grundfreiheit beschränkenden Maßnahme auch geeignet ist, die Verwirklichung dieses Zweckes zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Zweckes erforderlich ist (vgl. zB EuGH 30.11.1995, C-55/94, 17.3.2005, Rs C-109/04).*

*Nun ist es nicht der Zweck der Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe, die Steueraufsicht zu wahren. Mit der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung sollen vielmehr bestimmte Auslandstätigkeiten durch inländische Betriebe gefördert werden, in dem die auf die begünstigten Auslandstätigkeiten entfallenden Arbeitslöhne der Arbeitnehmer steuerbefreit und damit die Lohnkosten dieser Betriebe reduziert werden. Gleichzeitig soll damit Arbeitnehmern inländischer Betriebe ein Anreiz geboten werden, bestimmte Tätigkeiten im Ausland auszuüben. Dementsprechend führen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP., zur rechtspolitischen Absicht aus:*

*"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaus die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern (zB Bundesrepublik*

*Deutschland) für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig aus. Die vorliegende Novelle sieht daher eine Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang steht". § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bezweckt somit die Unterstützung der Wettbewerbsfähigkeit des heimischen Anlagenbausektors im Ausland, nicht aber die Wahrung der nationalen Steueraufsicht.*

*Zudem wäre die generelle Ablehnung der Steuerfreiheit begünstigter Auslandstätigkeiten von Arbeitnehmern, die bei Schweizer Betrieben beschäftigt sind, unverhältnismäßig. Das Ziel der steuerlichen Kontrolle kann auch dadurch erreicht werden, dass im Einzelfall die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung überprüft werden. Da ein Auslandssachverhalt vorliegt, trifft die die Steuerbefreiung geltend machende Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115, Tz 10). Mit dieser Mitwirkungspflicht sollen die eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit der Behörden bei Auslandssachverhalten und fehlende Amtshilfemöglichkeiten kompensiert werden. Es kann daher vom Abgabepflichten verlangt werden, dass er die Voraussetzungen der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 10 leg. cit. nachweist. Dabei kann es ihm zugemutet werden, dass er auch entsprechende Unterlagen von seinem Arbeitgeber beibringt und selbst Vorsorge für den Nachweis trifft. Die Abgabenbehörde hat dann unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gelingt der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht, so trifft die Beweislast, da es sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichtigen (vgl. Kotschnigg in ÖStZ 1992, S 82 ff., Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 4. Auflage, 264 sowie VwGH 28.2.1995, 95/14/0016)."*

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber die Art der Tätigkeit glaubwürdig beschrieben (vgl. das Schreiben vom 21. Jänner 2008). Den jeweiligen Ort und die Dauer der Tätigkeit hat der Berufungswerber mittels geeigneter Unterlagen (Stundenrapporte, Zeitausweise) nachgewiesen. Aufgrund dieser Aufzeichnungen hat der Unabhängige Finanzsenat Auslandseinsätze (gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) im Ausmaß von 843 Stunden ermittelt (der steuerliche Vertreter hat diese mit 811 Stunden ermittelt; vgl. aber Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Seite 44, wonach Überstunden die während oder unmittelbar im Anschluss an Auslandstätigkeit abgegolten werden, steuerfrei sind; vgl. den Zeitausgleich vom 29. März 2005 bis 1. April 2005 lt. Zeitrapporte, ds. 32 Stunden). Abschließend ist aber noch zu beachten, dass die auf die Auslandseinsätze entfallenden Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatz im Sinne des § 33 Abs. 10 EStG 1988 heranzuziehen sind (vgl. § 3 Abs. 3 EStG 1988).

**3) Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorherigen Ausführungen und der vorliegenden Unterlagen folgende Aufteilung:**

Stunden insgesamt: 2.192,40,

gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfreie Drittlandsstunden: 843,

in Österreich steuerpflichtige Drittlandsstunden: 198,

in Österreich steuerpflichtige Arbeitsstunden in der Schweiz (Grenzgänger): 639,4,

in Österreich steuerpflichtiger Krankenstand (Grenzgänger): 216 Stunden,

in Österreich steuerpflichtiger Urlaub/Zeitausgleich (Grenzgänger): 296 Stunden.

daraus ergibt sich:

843 Stunden = **38,45%** (= steuerfreier Teil; aber Berücksichtigung durch Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988),

1.349,40 Stunden = **61,55%** (= steuerpflichtiger Teil).

Entsprechend diesem Verhältnis waren die laufenden Einkünfte (29.789,84 €), die sonstigen Bezüge (4.612,95 €) sowie – in unstrittiger Weise (vgl. E-Mail des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers vom 7. Jänner 2007) – auch die ausländische Steuer (1.242,69 €) aufzuteilen.

Es war daher insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Februar 2008