



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 2

GZ. RV/0326-F/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des z, vertreten durch Mag. Martin Feurstein, Steuerberater, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 10. April 2008 betreffend Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 gemäß § 299 BAO entschieden:

Den Berufungen gegen die Abweisung der Anträge auf Bescheidaufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 wird stattgegeben und der Bescheid vom 10. April 2008 aufgehoben.

## Entscheidungsgründe

Der im Inland, a, ansässige Berufungswerber (Bw.), ein Maschinenbautechniker, ist in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen in einem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis zu der im Bereich der Erzeugung von Werkzeugmaschinen tätigen Firma b mit Sitz in der Schweiz, c, gestanden und wurde in den Streitjahren zum Aufstellen von Maschinen und deren Inbetriebnahme, sowie zu Reparatur- und Servicearbeiten (und Messen) zeitweise sowohl an Arbeitsorte innerhalb der Schweiz (ohne tägliche Rückkehr an den Wohnsitz) als auch solche in Deutschland, Frankreich, Schweden, Italien, Ungarn, Frankreich; USA und Mexico entsendet. Die daraus resultierenden Bezüge wurden zur Gänze als in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 21. August 2002 und mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 28. Juli 2003 antragsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 21. August bzw. 25. Oktober 2006 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw. die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002. Beigeschlossen wurden Übersichten über die Montageeinsätze im Ausland, bestätigte Hotelnachtungen sowie eine Darstellung der Österreich, Deutschland und der Schweiz zukommenden Besteuerungsansprüche. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bw. sei 2001 56 Arbeitstage außerhalb der Schweiz in Drittländern und von 171 Arbeitstagen in der Schweiz wiederum an 76 Arbeitstagen in der Ortschaft d bei einem Kunden als Monteur tätig gewesen. 2002 sei der Bw. 86 Arbeitstage außerhalb der Schweiz in Drittländern und von 135 Arbeitstagen in der Schweiz wiederum an 80 Arbeitstagen in der Ortschaft d bei einem Kunden als Monteur tätig gewesen. Da die Ortschaft d rund 150 Kilometer von seinem Wohnsitz in Österreich entfernt liege, habe der Bw. in dieser Zeit nur an Wochenenden nach Hause fahren können. 2001 habe der Bw. daher auf Grund der jeweiligen Arbeitseinsätze an 132 Arbeitstagen, 2002 an 166 Arbeitstagen nicht zwischen seinem Wohnsitz und dem Arbeitsort pendeln können, was 2001 rund 58 % und 2002 rund 75 % der geleisteten Arbeitstage entsprechen würde. Der Abgabepflichtige sei daher kein Grenzgänger im Sinne des mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, da er sich nicht üblicherweise an jedem Arbeitstag von seinem Wohnsitz zu seinem Dienort bzw. umgekehrt begeben habe. Für jene Einkünfte, welche auf Tätigkeiten in anderen Drittstaaten entfallen würden, stehe das Besteuerungsrecht der Republik Österreich zu. Diese dürfe diesen Teil der Einkünfte unter Progressionsvorbehalt der in Deutschland und in der Schweiz erzielten Einkünfte besteuern. Für jene Einkommensteile, welche auf die Tätigkeit in der Schweiz entfallen würden, stehe der Schweiz das Besteuerungsrecht zu. Für jene Einkommensteile,

welche auf die Tätigkeit in Deutschland entfallen würden, habe Deutschland das Besteuerungsrecht (Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt). Die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 stünden daher im Widerspruch zu den mit Deutschland und der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und seien somit als rechtswidrig aufzuheben.

Das Finanzamt teilte diese Auffassung nicht und wies die Anträge auf Bescheidaufhebung mit dem angefochtenen Bescheid vom 10. April 2008 als unbegründet ab.

Begründend wurde hierzu von der Behörde ausgeführt, dass, da die Sachverhalte der Jahre 2001 und 2002 vergleichbar seien, zwecks besserer Lesbarkeit der Entscheidung nur auf das Veranlagungsjahr 2001 Bezug genommen werde, andernfalls explizit auf das Jahr 2002 verwiesen werde. Unter dem im DBA Schweiz – Österreich Abkommen nicht klar definierten Wort „üblicherweise“ werde im innerstaatlichen Steuerrecht ebenso wie beim Wort „regelmäßig“ etwa ein Prozentsatz von „mehr als 20 %“ verstanden. Dies bedeute für 2001, dass der Bw. an jenen 76 Tagen, an denen er in d tätig gewesen sei, üblicherweise nicht jeden Tag an seinen Wohnort zurückgekehrt sei, sondern jeweils am Freitag, weshalb er durch die etwa 60 Nichtrückkehrtage (jeweils Montag bis Donnerstag) an 35 % der Arbeitstage (171 Arbeitstage in der Schweiz, davon 60 Nichtrückkehrtage) nicht gependelt sei. Die Grenzgängereigenschaft sei dadurch nicht mehr gegeben, weshalb gemäß der Generalnorm des Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz 1974 der Schweiz als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht (unter Progressionsvorbehalt) an jenen anteiligen Einkünften zugekommen wäre, welche nur auf die Tätigkeiten auf schweizerischem Staatsgebiet ausbezahlt worden seien. Bei den Einkunftsteilen, welche auf Tätigkeiten in Deutschland entfallen würden, sei eine Besteuerung verfahrensrechtlich nicht mehr möglich, der Bw. sei unzweifelhaft seiner Erklärungspflicht in Deutschland nicht nachgekommen. Auch im Verhältnis zur Schweiz seien anscheinend weder der Abgabepflichtige noch der Arbeitgeber der Verpflichtung nachgekommen, den nicht mehr der Grenzgängerdefinition entsprechenden Sachverhalt zu melden und in Konformität mit Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1974 für eine Besteuerung in der Schweiz zu sorgen. Wenn der Bw. nunmehr vier Jahre und neun Monate nach Ende des Veranlagungszeitraumes beantrage, die gegenständlichen Einkommensteuerbescheide aufzuheben, dann könne darin ein Akt der missbräuchlichen Anwendung des § 302 Abs. 2 lit. c BAO zur Steuerminimalisierung erblickt werden.

Eine Maßnahme gemäß § 299 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde, und die Ermessensausübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Normzweck des § 302 Abs. 2 BAO und der unzutreffend bekämpften Grenzgängerregelung des im Gesetzesrang stehenden Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz 1974 sei jedenfalls nicht, nachträglich eine mit dem Abkommenszweck unvereinbarte Doppel(fast)nichtbesteuerung herbeizuführen.

Gegen diesen Abweisungsbescheid wurde nunmehr ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Begründend bzw. wiederholend wurde im Wesentlichen hierzu ausgeführt, dass der Einkommensteuerbescheid 2001 im Widerspruch zu dem mit der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stehe und daher rechtswidrig sei.

Auch stehe der Bescheid im Widerspruch zu dem mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, da auch wenn man von der Rechtsansicht ausginge, dass Einsätze in Drittstaaten für die Grenzgängereigenschaft nicht schädlich wären, in jedem Fall keine Grenzgängereigenschaft im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Schweiz vorliege, sodass die Republik Österreich diese Einkünfte nicht besteuern dürfe. Die Tatsache, dass der Arbeitgeber des Abgabepflichtigen den Quellensteuerabzug falsch ermittelt habe, könne nicht diesem zum Vorwurf gemacht werden. Betreff des Vorwurfes der missbräuchlichen Anwendung des § 302 Abs. 2 lit. c BAO werde bemerkt, dass eine solche nicht vorliege, da die Besteuerung der Einkünfte von international eingesetzten Dienstnehmern ohne Zweifel eine höchst komplizierte Materie sei, was allein aus der Länge des Beurteilungszeitraumes des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde und durch die Stellungnahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung hervorginge. Hinsichtlich des Jahres 2002 führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Abgabepflichtige in der Zeit von 22.4. bis 2.8.2002 in der Schweiz (d) bzw. in den USA (Houston) auf Montage gewesen sei. Für diese Tätigkeit stehe die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG zu.

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes liege nach Ansicht des steuerlichen Vertreters ein missbräuchlicher Fall der Ermessensausübung durch die Abgabenbehörde vor. Die angefochtenen Bescheide seien rechtswidrig ergangen.

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

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig. Gemäß § 302 Abs. 2 lit. c BAO (aufgehoben durch AbgVRefG, BGBl I 2009/20 ab 1.11.2009) sind Bescheidaufhebungen, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, darüber hinaus bis zum Ablauf der Verjährungsfrist oder wenn der Antrag auf Aufhebung innerhalb dieser Frist eingebracht ist, auch nach Ablauf dieser Frist möglich. Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO ist eine inhaltliche

Rechtswidrigkeit des Bescheides. Eine solche liegt vor, wenn der Spruch des Bescheides nicht der Rechtslage entspricht (vgl. VwGH 16.11.1993, 89/14/0287). Dies gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 299 Tz 10).

Gemäß Art. 15 Z. 1 DBA-Schweiz (BGBl. Nr. 161/1995, gültig bis zur Veranlagung 2006) dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Nach dem für die Streitjahre noch geltenden Bestimmungen des Art. 15 Z. 4 DBA-Schweiz durfte 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 war jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens drei Prozent 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 sohin Art. 15 Z. 1 DBA-Schweiz dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, hatte nach der Spezialbestimmung des Art. 15 Z. 4 DBA-Schweiz Österreich als Ansässigkeitsstaat des Bw. als Grenzgänger das Besteuerungsrecht und war zur Anrechnung der in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer von höchstens 3 % verpflichtet.

Die Grenzgängereigenschaft bleibt 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 erzielt, weshalb die Schweiz betreff dieser Einkünfte ihren Besteuerungsanspruch verliert.

Auch wenn im Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz das Wort „üblicherweise“ nicht klar definiert ist, wird dies im innerstaatlichen Steuerrecht insofern ausgelegt, dass jemand, der an mehr als 20 % der Arbeitstage im Tätigkeitsstaat, das ist hier die Schweiz (d), verweilen muss, nicht mehr als Grenzgänger gilt. Dies bedeutet im konkreten Fall, der Sachverhalt ist ja unbestritten, dass der Bw. im Jahr 2001 von den 171 Tagen, an denen er in der Schweiz tätig war, an jenen 76 Tagen, an denen er am Arbeitsort d tätig war, sowie im Jahr 2002 von den 135 Tagen, an denen er in der Schweiz tätig war, an jenen 80 Tagen, an

denen er am Arbeitsort d tätig war, nicht an jedem Tag an seinen Wohnort, sondern jeweils erst am Freitag, zurückgekehrt ist.

Eine Grenzgängereigenschaft war daher in beiden Jahren nicht mehr gegeben.

Der Bw. wurde jedoch als Grenzgänger in Österreich veranlagt, obwohl für die Einkünfte betreff Tätigkeit in der Schweiz das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat zusteht und hat Österreich diese unter Progressionsvorbehalt freizustellen (Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz).

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass nicht nur von der steuerlichen Vertretung das Nichtvorliegen der Grenzgängereigenschaft des Bw. in den verfahrensgegenständlichen Jahren ins Treffen geführt wird, sondern dies sogar vom Finanzamt im Hinblick auf die sowohl vom Bw. als auch in der Bescheidbegründung der Behörde angeführten Parameter ausdrücklich bestätigt wird.

Hinsichtlich der Bezugsteile betreff Tätigkeit in Deutschland ist das Besteuerungsrecht gemäß Art. 9 Abs. 1 iVm Art. 15 Abs. 1 DBA Deutschland, BGBl 221/1995, bei Deutschland gelegen.

Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen ist grundsätzlich die Vermeidung einer grenzüberschreitenden Doppelbesteuerung. Darüber hinaus sollten nach Ansicht der Finanzverwaltung aber auch die doppelte Nichtbesteuerung und damit die Erzielung von „weißen“ Einkünften“ hintangehalten werden. Soweit eine doppelte Nichtbesteuerung aus der Abkommensanwendung selbst resultiert, wird über eine entsprechende Auslegung des Methodenartikels von einer Befreiung im Ansässigkeitsstaat Abstand genommen. Resultiert die steuerliche Keimfaserfassung von Einkünften aus dem Zusammenspiel von DBA und innerstaatlichem Recht (d.h. kann ein Vertragsstaat sein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht innerstaatlich nicht ausschöpfen), ist – vorbehaltlich des innerstaatlichen Rechts zur Missbrauchsabwehr – die doppelte Nichtbesteuerung grundsätzlich hinzunehmen. In diesem Fall kann daher die Gewährung der abkommensrechtlichen Befreiung auch nicht generell von der Vorlage ausländischer Besteuerungsnachweise abhängig gemacht werden. Etwas anderes gilt nur insoweit, als eine konkrete *Subject-to-tax-Klausel* ausdrücklich der abkommensrechtlichen Befreiungsanordnung derogiert. Da das OECD-Musterabkommen bis dato keine generelle Empfehlung zur Vereinbarung solcher Klauseln abgibt, sind sie im österreichischen Abkommensnetz nur vereinzelt zu finden. Häufig richten sich *Subject-to-tax-Klauseln* primär an den Ansässigkeitsstaat: Dieser soll abkommensrechtlich nur insoweit steuerfrei stellen, als der Quellenstaat auch tatsächlich besteuert. Beispiele dafür sind etwa die spezielle *Subject-to-tax-Klausel* des Art. 15 Abs. 4 DBA-Deutschland oder die Rückfallsklausel des Art. 24 Abs. 1 lit. D DBA-Slowenien (bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. D DBA-Kroatien). Eine „inverse“ *Subject-to-tax-Klausel*, welche die Befreiung im Quellenstaat von der

tatsächlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat abhängig macht, findet sich bspw. in Art. 15 Abs. 2 lit. D DBA-Australien. *Subject-to-tax-Klauseln* gewähren somit die abkommensrechtliche Befreiung in einem Staat nur so lange, wenn eine Besteuerung im anderen Staat durchgeführt wird. Ein allgemeiner *Subject-to-tax-Vorbehalt* zur flächendeckenden Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung existiert jedoch nicht (Rosenberger, SWK, 2/2008, S 91 ff).

Art 15 Abs. 4 DBA-Deutschland lautet: „Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind“, BGBl. III 182/2002. Anzuwenden ist diese Bestimmung allerdings erst für Sachverhalte ab dem 1. Jänner 2003, daher eben nicht für die verfahrensgegenständlichen Jahre.

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, sind somit die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Daran kann auch das Vorbringen des Finanzamtes hinsichtlich Doppelnichtbesteuerung bzw. zu niedriger Besteuerung durch die Schweiz nichts ändern, da es nicht angeht, ohne Vorliegen einer abkommensrechtlichen *Subject-to-tax-Klausel* diese hineinzuzinterpretieren. Dies würde zu einem vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich bestimmten Resultat führen. Eine abkommenswidrige Besteuerung in einem Vertragsstaat bleibt daher unabhängig davon ob der andere Staat sein ihm zustehendes Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt oder nicht rechtswidrig im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar.

Aus Art. 130 Abs. 2 B-VG ist abzuleiten, dass die Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch zu machen hat.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat (Ermessensentscheidungen) sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter *Billigkeit* versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter *Zweckmäßigkeit* das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Billigkeit gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur Zweckmäßigkeit iSd § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 20 Tz 7).

Der Sinn des § 299 Abs. 1 BAO besteht jedenfalls darin, der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 sind inhaltlich rechtswidrig, da der Unabhängige Finanzsenat wie oben ausgeführt in der erstinstanzlichen Ermessensübung eine unzulässige Abkommenskorrektur im Sinne einer Einführung der nicht praktizierten *Subject-to-tax-Klausel* sieht.

Aber auch die Billigkeit spricht für die Bescheidaufhebungen, da sie vom Bw. beantragt wurden und die steuerlichen Auswirkungen nicht geringfügig sind. Zudem folgt der Unabhängige Finanzsenat den Ausführungen des Bw. insofern, dass dieser die Minimalisierung seiner Besteuerung durch die Anträge nach § 302 Abs. 2 lit. c BAO nicht missbräuchlich herbeiführen wollte. Zweifellos handelt es sich bei der rechtskonformen Besteuerung von Auslandseinkünften um eine für den einzelnen Steuerpflichtigen, der Bw. war zum Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärungen für 2001 und 2002 steuerlich noch nicht vertreten, sehr komplizierte Materie, was auch durch die im Akt behängenden Behördenanfragen, Stellungnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung etc. eindeutig bestätigt wird.

Insgesamt wird das Ermessen somit dahingehend ausgeübt, dass die beantragten Aufhebungen der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 zu bewilligen sind bzw. den Berufungen stattgegeben wird.

Feldkirch, am 29.November 2011