



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Plz Gmd, Adr, vertreten durch Mag. Martin Feurstein, 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18c, vom 3. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 13. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

- 1) Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:</b>		<b>255.678,00 S</b>	<b>18.580,36 €</b>
<b>Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2001 beträgt:</b>		<b>71.593,00 S</b>	<b>5.202,69 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:			
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:			
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	256.497,38 S	256.497,00 S	
Gesamtbetrag der Einkünfte		256.497,00 S	18.640,36 €
Sonderausgaben:			
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 819,00 S	- 60,00 €
Einkommen		255.678,00 S	18.580,36 €
Progressionseinkünfte		171.478,00 S	12.461,79 €
Rundungszu- bzw. abschlag		44,00 S	3,00 €
gerundetes Welteinkommen		427.200,00 S	31.045,00 €
0% für die ersten 50.000		0,00 S	
21% für die weiteren 50.000		10.500,00 S	
31% für die weiteren 200.000		62.000,00 S	
41% für die restlichen 127.200		52.152,00 S	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		124.652,00 S	9.058,81 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 2.709,00 S	- 196,87 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 4.000,00 S	- 290,69 €
Grenzgängerabsetzbetrag		- 750,00 S	- 54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	117.193,00 S	8.517,28 €
Gem. § 33 EStG 1988 27,43% von 255.678,00 S/18.580,36 €	70.132,58 S	5.096,59 €
Steuer sonstige Bezüge wie zB 13. und 14. Bezug nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beiträge und des Freibetrages von 8.500 S mit 6 %	2.072,97 S	150,64 €
Einkommensteuer	72.205,55 S	5.247,23 €
Ausländische Steuer	- 612,99 S	- 44,54 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>71.593,00 S</b>	<b>5.202,69 €</b>

2) Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2005 verwiesen.

3) Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt:</b>		<b>1.105,34 €</b>
<b>Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2003 beträgt:</b>		<b>311,82 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	1.477,55 €	
Werbungskosten ohne Abzug des Pauschbetrages	- 180,21 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00 €	1.165,34 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.165,34 €
Sonderausgaben:		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €
Einkommen		1.105,34 €
Die Einkommensteuer beträgt:		
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		1.105,34 €
ausländische Einkünfte		31.136,06 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz		32.241,40 €
0% für die ersten 3.640,00		0,00 €
21% für die weiteren 3.630,00		762,30 €
31% für die weiteren 14.530,00		4.504,30 €
41% für die restlichen 10.441,40		4.280,97 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		9.547,57 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 143,09 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 256,37 €
Grenzgängerabsetzbetrag		- 54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		9.094,11 €
Durchschnittssteuersatz		28,21%
Gem. § 33 EStG 1988 28,21% von 1.105,34		311,82 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>		<b>311,82 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war in den Streitjahren bei der Schweizer Firma Ä, deren Geschäftsgegenstand die Entwicklung und Herstellung von Hochleistungsstickmaschinen umfasst, tätig. Er war außerhalb der Schweiz in europäischen bzw. asiatischen Ländern mit der Neumontage und Inbetriebnahme von Stickmaschinen beschäftigt.

Am 13. Mai 2005 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003.

Mit Schriftsatz vom 3. Juni 2005 erhob der Berufungswerber Berufung gegen diese Einkommensteuerbescheide vom 13. Mai 2005. In seiner Berufung brachte er Folgendes vor: Er sei in den Jahren 2001 bis 2003 ausschließlich im Ausland, hauptsächlich in Asien, tätig gewesen. Für seine Einkünfte stünde Österreich daher kein Besteuerungsrecht zu. Dies sei schon in anderen Entscheidungen der Finanzlandesdirektion bzw. des Unabhängigen Finanzsenates bestätigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. Juli 2005 (vgl. die zusätzliche Begründung vom 28. Juli 2005) wies das Finanzamt die Berufung vom 3. Juni 2005 als unbegründet ab (das Finanzamt legte den Lohn laut den Lohnbescheinigungen jeweils vom 8. Juli 2005 der Besteuerung zugrunde). Das Finanzamt führte in seinen Berufungsvorentscheidungen Nachstehendes aus:

Ob die gegenständlichen Auslandseinkünfte in Österreich zu besteuern seien, hänge einerseits davon ab, ob der Berufungswerber in den Streitjahren in Österreich einen Wohnsitz gehabt habe und unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Bei Vorliegen eines Wohnsitzes und der unbeschränkten Steuerpflicht könne sich weiters eine Verpflichtung zur Steuerfreisteilung aufgrund eines mit einem oder mehrerer dieser Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens ergeben. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG seien unbeschränkt einkommensteuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hätten. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstrecke sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO habe eine natürliche Person dort ihren Wohnsitz, wo sie eine Wohnung innehave unter Umständen, die darauf schließen lassen würden, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Am 26. März 2002 habe das Finanzamt im Rahmen eines Lokalausweises festgestellt, dass der Berufungswerber in Gmd, Adr über eine (voll eingerichtete) Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO verfüge. Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.9.1992, 90/13/0299) sei unter dem "Innehaben" einer Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit

benützen zu können, zu verstehen. Der Berufungswerber sei aufgrund des Schenkungsvertrages vom 11. Juli 1998 Eigentümer einer Wohnung im Erdgeschoss des Elternhauses. Es bestünden keine Zweifel, dass er als Eigentümer im gesamten Berufszeitraum die volle rechtliche und auch tatsächliche Verfügungsgewalt über diese Wohnung gehabt habe. Er habe diese auch anlässlich der Inlandsaufenthalte tatsächlich benutzt. Die polizeiliche Abmeldung sei im Übrigen nicht entscheidend.

Hinsichtlich der Zuteilung der Besteuerungsrechte an den Tätigkeitsstaat aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen ergebe sich Folgendes:

Österreich habe mit den Staaten Deutschland, Rumänien, Türkei, Thailand, Italien, Spanien, Korea und Japan Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, in welchen die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in der Weise aufgeteilt seien, dass bei einem nur kurzfristigen Aufenthalt im Tätigkeitsstaat (unter 183 Tagen im betreffenden Kalender- oder Steuerjahr) und wenn die Vergütungen von einem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber bezahlt würden, das Besteuerungsrecht beim Wohnsitzstaat bleibe und nicht auf den Tätigkeitsstaat übergehe.

Aufgrund der Angaben des Berufungswerbers habe sich dieser im Jahr 2003 vom 8. Jänner bis 6. August, vom 8. August bis 7. September und vom 17. September bis 16. Dezember, somit an 333 Tagen, in Korea aufgehalten. Korea würde das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften im Ausmaß von 333/365 bzw. in Höhe von 91,23 % zustehen. Aus der vorgelegten Passkopie (Beilage 10 zur Berufung) ergebe sich, dass der Berufungswerber am 6. April, 6. Juli und 6. August 2003 das Land verlassen habe. Auch wenn mit Datum 6. April, 6. Juli und 8. August 2003 neue Visa bzw. Aufenthaltserlaubnisse erteilt worden seien, so bestünden doch Zweifel, dass sich der Berufungswerber im Zeitraum vom 8. Jänner bis 7. September 2003 durchgehend in Korea aufgehalten habe. Denn es sei nicht glaubhaft, dass die koreanische Behörde eine nicht erfolgte Ausreise bestätige. Auch der Zeitraum vom 17. September bis 16. Dezember 2003 müsse angezweifelt werden, sei doch in der Beilage 12 zur Berufung im Pass eine Eintragung enthalten, wonach der Berufungswerber Korea am 15. September 2003 verlassen habe, obwohl er sich nach seinen Angaben bereits ab dem 11. September 2003 in Japan aufgehalten habe. Da der Berufungswerber keinen Nachweis über eine Besteuerung in Korea erbracht habe, sei davon auszugehen, dass er dort auch nicht steuerlich erfasst worden sei. Es widerspreche völlig der internationalen Praxis, dass ein Staat sein ihm aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens zukommendes Besteuerungsrecht bewusst nicht wahrnehme. Es seien daher Zweifel angebracht, dass die zuständigen koreanischen Behörden von der Tätigkeit des Berufungswerbers in Korea gewusst bzw. den Sachverhalt in der Weise beurteilt hätten, dass der Aufenthalt des Berufungswerbers im Jahr 2003 183 Tage überstiegen habe. Diesfalls könne aber auch auf österreichischer Seite auf Basis der

vorliegenden Unterlagen der Übergang des Besteuerungsrechts auf Korea nicht als erwiesen angenommen werden. Eine Steuerfreistellung der auf die Tätigkeit in Korea entfallenden Einkünfte in Österreich könne nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass im eventuell fortgesetzten Verfahren der bereits abverlangte Nachweis über die ausländische Besteuerung dieser Einkünfte bzw. eine Bestätigung der zuständigen koreanischen Finanzbehörde darüber, dass der Berufungswerber sich im Jahr 2003 über 183 Tage in Korea aufgehalten habe und das Besteuerungsrecht an den Einkünften aufgrund Art. 15 DBA Korea der Republik Korea zukomme, vorgelegt werde.

Mit Schreiben vom 25. August 2005 begehrte der Berufungswerber, die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Vorlageantrag führte er Folgendes aus:

Wie in der Berufungsergänzung vom 8. Juli 2005 nachgewiesen worden sei, sei er in den Jahren 2001, 2002 und 2003 ausnahmslos im Ausland gewesen. Dies sei nachgewiesen worden. Werde man von seinem Arbeitgeber zu Arbeitsverrichtungen ins Ausland gesandt, so bleibe der gesamte Lohn steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei, dass die Dauer der Auslandstätigkeit jeweils über den Zeitraum von einem Monat hinausgehen müsse.

Wenn auch ein Wohnsitz unterstellt werde, werde das Welteinkommen dort versteuert, wo der Mittelpunkt des Lebensinteresses statfinde. Der Besitz einer Wohnung sei somit unbedeutend. Sein gewöhnlicher Aufenthalt sei wohl unbestritten nicht in Österreich gelegen. Er habe in den Streitjahren keinen Wohnsitz in Österreich gehabt. Die Feststellung, dass eine polizeiliche Abmeldung nicht entscheidend sei, wundere ihn sehr und sei wenig nachvollziehbar. Der Mittelpunkt des Lebensinteresses sei nachweislich im Ausland gelegen. Er habe in diesen Jahren seine heutige Frau aus Korea kennen gelernt und habe mit ihr in Korea in der Stadt Deagu einen gemeinsamen Haushalt geführt.

In weiterer Folge habe das Finanzamt festgestellt, dass er im Jahr 2003 in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen sei. Er frage sich, weshalb dann der Bescheid für das Jahr 2003 erlassen worden sei. In den Doppelbesteuerungsabkommen werde festgelegt, welcher Staat das Besteuerungsrecht habe. Es seien ihm keine Erkenntnisse bekannt, dass für den Fall, dass der zweite Staat keine Besteuerung vornehme, das Besteuerungsrecht automatisch Österreich zustehe.

Weiters werde vom Finanzamt bezweifelt, dass er im Jahr 2003 so lange in Korea gewesen sei. Bei den Stempeln handle es sich um Ein- und Ausreisestempel der Zollkontrolle am Flughafen. In Korea dürfe man nur drei Monate (90 Tage) verbleiben, dann müsse man ausreisen und könne am gleichen Tag wieder einreisen. Dies sei hier erfolgt. Er teile die Meinung des Finanzamtes, dass es nicht glaubhaft sei, dass die koreanische Behörde eine nicht erfolgte Ausreise bestätige. Es sei aber auch nicht glaubhaft, dass die koreanische Behörde eine Ein-

reise bestätige, die nicht erfolgt sei.

Im Zeitraum vom 17. September bis 16. Dezember 2003 sei er immer im Ausland gewesen, konkret vom 8. September bis 11. September in Saipan, vom 11. September bis 15. September in Korea, vom 15. September bis 17. September in Japan und vom 17. September bis 16. Dezember in Korea.

Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache am 5. Dezember 2007 brachte der Berufungswerber vor, dass er ausschließlich mit der Neumontage und Inbetriebnahme von Stickmaschinen beschäftigt gewesen sei, dass er in den Streitjahren in Österreich über keinen Wohnsitz verfügt habe, da er aufgrund der Auslandsaufenthalte seinen Lebensmittelpunkt nicht in Österreich gehabt habe, dass er Eigentümer einer Wohnung im Inland (Gmd, Adr) gewesen sei, die er auch im Urlaub benutzt habe, und dass er in Korea seine Frau kennen gelernt und bei ihr genächtigt habe.

In seiner Berufungsentscheidung vom 25. Jänner 2008, GZ. RV/0184-F/05, vertrat der Unabhängige Finanzsenat zusammengefasst die Ansicht, dass Österreich (weitestgehend) das Besteuerungsrecht an den Einkünften des Berufungswerbers zu stehe und dass die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gebühre.

Die Amtspartei hat gegen diese Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. Jänner 2008, GZ. RV/0184-F/05, Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Der Amtsbeschwerde leistete 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, 2010/15/0180). Die Berufung vom 3. Juni 2005 war dadurch wieder unerledigt.

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

Der Berufungswerber sei im gegenständlichen Zeitraum in Österreich gar nicht ansässig gewesen. Er verweise in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in der Gegenschrift vom 28. April 2008 zur Amtsbeschwerde des Finanzamtes Bregenz. Für den Fall, dass von einer Ansässigkeit in Österreich auszugehen sei, seien im Kalenderjahr 2001 in jedem Fall jene Entgeltsanteile, für welche ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland (nach dem alten Abkommen) bestanden habe, aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen und nur unter Progressionsvorbehalt zu besteuern.

Weiters führte er wörtlich zum Thema "Auslandsmontage/§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988" Folgendes aus:

*""Fraglich ist allerdings, ob nicht aufgrund der Entscheidung des VfGH 2010/15/0179 vom*

21.12.2010 gegebenen Anlassfallwirkung wiederum eine Gemeinschaftswidrigkeit folgt. Aufgrund des 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 inländischer Betriebe 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 Verfassungsrechtslage) 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 Abgabepflichtige 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 gemeinschaftrechtskonforme 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).“

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

#### **1) Wohnsitz/Ansässigkeit:**

Streit besteht im Berufungsfall zunächst darüber, wo der Berufungswerber in den Jahren 2001 bis 2003 seinen Wohnsitz hatte und für den Fall, dass von einem Doppelwohnsitz auszugehen ist, wo der Berufungswerber seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte und schließlich, ob Österreich oder einem anderen Staat das Besteuerungsrecht an den Einkünften des Berufungswerbers zustand.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Berufungswerber ist österreichischer Staatsbürger. Er war in den Streitjahren bei der Schweizer Firma Ä, deren Geschäftsgegenstand die Entwicklung und Herstellung von Hochleistungsstickmaschinen umfasst, tätig. Er war außerhalb der Schweiz (in Deutschland, Rumänien, Türkei, Thailand, Hongkong, Italien, Spanien, Korea, Japan und Saipan) mit der Neumontage und Inbetriebnahme von Stickmaschinen beschäftigt. Der Berufungswerber ist seit Juli 1998 (vgl. den Schenkungsvertrag vom 11. Juli 1998) Eigentümer einer Wohnung in Gmd, Adr. Die Wohnung war eingerichtet und nicht vermietet. Der Berufungswerber benutzte die Wohnung anlässlich seiner Heimatbesuche bzw. seines Urlaubes.



Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sind auch im zwischenstaatlichen Steuerrecht für den Begriff der Ansässigkeit bedeutsam (siehe weiter hinten). Ergibt sich nach der Grundregel (derzufolge nationale unbeschränkte Steuerpflicht zur Ansässigkeit in dem betreffenden Staat führt) eine Doppelansässigkeit, so enthält Artikel 4 des OECD-Musterabkommens Vorschriften zur Lösung solcher Ansässigkeitskonflikte: bei natürlichen Personen besteht die Ansässigkeit in jenem Staat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet (vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle, Rzen 476 und 478).

Das Einkommensteuergesetz enthält keine Definition der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt". Es ist daher § 26 BAO heranzuziehen. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat die natürliche Person dort einen Wohnsitz, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Unter Wohnung sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können; sie braucht allerdings nicht standesgemäß sein und muss auch nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen bilden. Auch Hotelzimmer können einen Wohnsitz begründen, wenn sie auf Dauer gemietet sind. Keine Wohnung sind zB die zwangsläufig bezogene Unterkunft eines Präsenzdieners in einer Kaserne und die Schlafstelle am Arbeitsort, die mit anderen Arbeitnehmern geteilt wird. Räumlichkeiten, die nur vorübergehend und notdürftig Unterkunft gewähren, gelten gleichfalls nicht als Wohnung; dabei sind die Gesamtumstände von Bedeutung (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 1 Tz 10).

Der Steuerpflichtige muss die Wohnung innehaben. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH 14.11.1996, 94/16/0033). Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen vor allem Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht (§ 521 ABGB), aber auch familienrechtliche Ansprüche (zB des Ehegatten, vgl. auch § 97 ABGB) in Betracht. Eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form ist nicht nötig [vgl. zB Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 26 Tzen 5f und die dort zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes

(VwGH)]. Darüber hinaus muss das "Innehaben" unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung "beibehalten und benutzen" werde (VwGH 25.09.1973, 111/73). Im Tatbestand "Innehaben" ist ohne Zweifel (auch) ein Zeitmoment enthalten, das sich auf die Wohnsitzbegründung bezieht und von dort in die Zukunft gerichtet ist. Eine nur für wenige Wochen angemietete Wohnung begründet keinen Wohnsitz, üblicherweise wird dazu auf die Sechsmonatsfrist beim gewöhnlichen Aufenthalt abgestellt. Absichten hinsichtlich des Beibehaltens oder Benutzens sind ohne Bedeutung. Die polizeiliche Meldung ist für das Vorliegen eines Wohnsitzes iSd österreichischen Steuerrechtes nicht relevant (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 334f).

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber in den Streitjahren Eigentümer einer voll eingerichteten Wohnung in Gmd, Adr, war. Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass in den Streitjahren in dieser Wohnung kein österreichischer Wohnsitz vorgelegen habe, weil der Berufungswerber die Wohnung in Gmd, Adr, jedes Jahr nur über die Weihnachtsferien (maximal drei Wochen) benutzt habe, ist Folgendes zu sagen:

Zum einen hat der Berufungswerber, entgegen dem Vorbringen seiner steuerlichen Vertretung, seine Wohnung in Gmd, Adr, nicht nur im Weihnachtsurlaub benutzt. Er hat sie auch im Sommerurlaub benutzt (vgl. den Aktenvermerk vom 5. Dezember 2007 betreffend die persönliche Vorsprache des Berufungswerbers, wonach er seine Wohnung im Urlaub benutzt habe, und das Schreiben des Berufungswerbers vom 8. Juli 2005, wonach er auch vom 27. Juli 2001 bis 23. August 2001 im Urlaub gewesen sei). Außerdem hat eine Nachbarin im Rahmen des Lokalausweises von Finanz- und Zollbeamten in Gmd, Adr2, glaubwürdig erklärt, dass sie *"die Söhne der Familie, die im Ausland arbeiten, immer wieder zu Hause sehen würde"* (vgl. den Aktenvermerk über den Lokalausweis vom 26. März 2003).

Zum anderen liegt aber nach herrschender Lehre auch dann ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO vor, wenn die Wohnung tatsächlich gar nicht benutzt wird (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335; Doralt/Millauer, RdW 2005, 130, wonach nicht entscheidend ist, ob die Wohnung auch tatsächlich benutzt wird, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig benutzt werden kann).

Zum Einwand der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers, dass der Abgabepflichtige bereits zum Zeitpunkt der Schenkung als Auslandsmonteur bei der Firma Ä gearbeitet und sich seitdem nur sehr selten in Österreich aufgehalten habe, dass der Abgabepflichtige im Zeitraum von 1997 bis Ende 2003 (sieben Kalenderjahre) mit Ausnahme der Weihnachtsferien immer in verschiedenen Drittstaaten, vorwiegend in Asien, tätig gewesen sei, dass nach der Judikatur zum wortgleichen Wohnsitzbegriff des § 8 AO 1977 bzw § 13 StAnpG ein nur gelegentliches Verweilen während unregelmäßig aufeinander folgenden Zeiträumen zu Erholungszwecken eine Wohnung nicht zum Wohnsitz (BFH, BStBl 1989 II 182) mache, dass fünf

bis sechs Wochen jährlich zu Erholungszwecken zu kurz für die Annahme eines Wohnsitzes (BFH, BStBl 1968 II 439) sei und dass der VwGH in seiner Entscheidung vom 20. Juni 1990, Zl. 89/16/0020, ausgeführt habe, dass dann ein Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO vorliege, wenn eine Wohnung jährlich durch mehrere Wochen (zwei bis drei Monate) benutzt werde, wie es zB der Fall sei, wenn sich der Steuerpflichtige in den Räumen zur Erholung, bei Inlandsbesuchen, zu Studienzwecken, uä aufhalte, ist Folgendes zu sagen:

Entgegen dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass der Berufungswerber schon im Zeitpunkt der Schenkung der Eigentumswohnung (11. Juli 1998), konkret seit 1997, im Ausland tätig gewesen sei, hat der Berufungswerber anlässlich der Befragung am 12. Juni 2000 erklärt, dass er erst seit Jänner 1998 bei seiner Schweizer Arbeitgeberin beschäftigt sei und er ab Februar 1999 und in der Zeit vom 3. Jänner 2000 bis 16. Mai 2000 im Ausland gewesen sei (vgl. die Kontrollmitteilung des Zollamtes Lustenau vom 13. Juni 2000). Außerdem wurde im Schreiben vom 29. April 2002 vom Vater des Berufungswerbers mitgeteilt, dass der Berufungswerber in den Jahren 1998 und 1999 in der Landwirtschaft mitgearbeitet habe. Daraus ist zu schließen, dass der österreichische Wohnsitz bereits vor Aufnahme der Auslandstätigkeit bestanden hat.

Zugegebenermaßen sind in der von der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers genannten Entscheidung des VwGH und auch in anderen Entscheidungen des VwGH Aussagen zu finden, die den Eindruck erwecken, Voraussetzung für einen Wohnsitz sei auch eine tatsächliche Benützung der Wohnung (zB VwGH 22.03.1991, 90/13/0073; VwGH 3.7.2003, 99/15/0104). Bei solchen Aussagen handelt es sich aber regelmäßig um zusätzliche sachverhaltsbezogene Begründungselemente. Benützt der Steuerpflichtige die Wohnung tatsächlich und während einer bestimmten Zeit, dann ist der Wohnsitz damit jedenfalls erwiesen; ein Umkehrschluss, dass der Wohnsitz eine tatsächliche Nutzung während einer gewissen Zeit voraussetzt, kann daraus nicht gezogen werden (vgl. Doralt/Millauer, RdW 2005, 130). Der VwGH stellt auf die tatsächliche Benützung der Wohnung nicht ab. Auch der Bundesfinanzhof (BFH) geht in diese Richtung [vgl. BFH 19.3.1997 (I R 69/96) BStBl 1997 II S 447], wenn er ausführt, dass nach der Lebenserfahrung es für die Beibehaltung eines Wohnsitzes iS des § 8 AO 1977 spreche, wenn jemand eine Wohnung, die er vor und nach einem Auslandsaufenthalt als einzige ständig nutzt, während desselben unverändert und in einem ständig nutzungsbereiten Zustand beibehält, und ergänzend dazu ausführt, dass dies dann umso mehr gelte, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung jährlich mit einer gewissen Regelmäßigkeit für die Dauer von zwischen drei bis acht Wochen nutze (die Kläger hielten sich in den Jahren 1987 bis 1991 in ihrer inländischen Wohnung zwischen drei und acht Wochen jährlich auf).

Bleibt wie gegenständlich eine Wohnung während des Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie nicht vermietet und wird sie auch tatsächlich anlässlich von Inlandsurlaub-

ben benützt, dann ist jedenfalls davon auszugehen, dass diese Wohnung einen inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO darstellt. Da der Berufungswerber in den Streitjahren über einen inländischen Wohnsitz (Eigentumswohnung in Gmd, Adr) verfügte, war er folglich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Da der Berufungswerber keinen ausländischen Wohnsitz behauptet bzw. nachgewiesen hat und auch nicht vorgebracht hat, dass sein gewöhnlicher Aufenthalt im Ausland gelegen sei bzw. wo konkret im Ausland sein gewöhnlicher Aufenthalt gewesen sein soll (der Berufungswerber führte lediglich aus, dass sein gewöhnlicher Aufenthalt jedenfalls nicht in Österreich gelegen sei), war auch nicht zu untersuchen, ob der Berufungswerber im Ausland einen weiteren Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Da weder von einem ausländischen Wohnsitz noch von einem gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland auszugehen war, war auch nicht weiter zu untersuchen, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers befunden hat.

Zum Vorbringen im Berufungsschriftsatz vom 25. August 2005 und anlässlich seiner persönlichen Vorsprache am 5. Dezember 2007, dass er (der Berufungswerber) im Ausland in Hotelzimmern genächtigt habe, dass sein Mittelpunkt der Lebensinteressen sich im Ausland befunden habe und er "*in diesen Jahren*" seine zukünftige Frau aus Korea kennen gelernt und er mit ihr in Korea in der Stadt Q gelebt habe, ist einerseits zu sagen, dass das Vorbringen hinsichtlich des Haushaltes in Korea über eine bloße Behauptung nicht hinausgeht (sie wurde durch nichts bewiesen) und andererseits, dass zwar auch Hotelzimmer im Falle einer Dauermiete einen Wohnsitz begründen können, dass aber vom Berufungswerber nicht vorgebracht worden ist, dass den ausländischen Hotelaufenthalten Dauermieten zugrunde gelegen seien.

Liegt nun - wie im konkreten Fall - eine solche Situation vor, wonach ein Steuerpflichtiger in Österreich seinen (einzigen) Wohnsitz hat und Einkünfte in anderen Staaten erzielt, so ergibt sich in den zwischen Österreich und den anderen Staaten (konkret: Deutschland, Rumänien, Türkei, Thailand, Italien, Spanien, Korea, Japan) abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen hinsichtlich des Besteuerungsrechtes an diesen Einkünften Folgendes (mit Hongkong und Saipan besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen):

Nach der Grundregel des Art. 4 Abs. 1 der zwischen Österreich und den jeweils vorgenannten Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (die Grundregel des Art. 4 Abs. 1 der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen orientiert sich nach der Grundregel des Art. 4 Abs. 1 des 4 OECD-Musterabkommen, wonach eine Person als in dem Vertragsstaat ansässig gilt, in dem sie nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes oder ihres ständigen Aufenthaltes steuerpflichtig ist) gilt der Berufungswerber aufgrund seines (einzigen) Wohnsitzes in Österreich jedenfalls als in Österreich ansässig.

Für die einzelnen Streitjahre ergibt sich daher Folgendes:

**2001** (7.1. - 25.2. und 6.3. - 27.5. Deutschland; 26.2. - 5.3. Rumänien; 29.5. - 26.7. Türkei; 13.8. - 21.9. und 23.9. - 19.12. Thailand; 21.9. - 23.9. Hongkong; die genannten Auslandszeiten sind unstrittig):

Für den auf die Montagezeiten in Deutschland entfallenden Lohnanteil steht das Besteuerungsrecht Deutschland (Tätigkeitsstaat) zu; Österreich (Wohnsitzstaat) steht aber das Recht zu, diese Einkünfte zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen (Progressionsvorbehalt bedeutet, dass die der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung zugeteilten Einkünfte in Österreich zwar aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage auszuschneiden, bei der Ermittlung des auf die in Österreich zu versteuernden Einkünfte anzuwendenden Tarifes aber zu berücksichtigen sind; vgl. Art. 9 Abs. 1 und 2 und Art. 15 Abs. 1 und 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, idF BGBl. Nr. 361/1994).

Für die auf die Montagezeiten in Rumänien, in der Türkei und in Thailand entfallenden Gehaltsteile steht aufgrund der sog. Monteurklausel (vgl. Art. 15 Abs. 2 der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Sozialistischen Republik Rumänien, der Türkischen Republik und dem Königreich Thailand) das Besteuerungsrecht nur Österreich zu.

Für den auf die Zeiten in Hongkong entfallenden Gehaltsteil steht gleichfalls das Besteuerungsrecht Österreich zu (§ 1 Abs. 2 EStG 1988; es besteht kein DBA; es wurde keine ausländische Steuerzahlung behauptet oder nachgewiesen).

Der angefochtene Bescheid wird folglich in der Weise abgeändert, als der mit Lohnbescheinigung 2001 vom 8. Juli 2005 bekannt gegebene Teil der Einkünfte, der auf die Arbeitszeiten in Rumänien, in der Türkei, in Thailand und in Hongkong entfällt, der vollen österreichischen Besteuerung zugrunde gelegt wird und jener Teil der Einkünfte, der auf die Arbeitszeiten in Deutschland entfällt, (lediglich) zum Progressionsvorbehalt herangezogen wird.

**2002** (6.1. - 30.5. Thailand; 1.6. - 24.11. Italien; 25.11. - 5.12. Spanien; 8.12. - 22.12. Korea; die genannten Auslandszeiten sind unstrittig):

Für die auf die Montagezeiten in Thailand, Italien, Spanien und Korea entfallenden Gehaltsteile steht aufgrund der sog. Monteurklausel (vgl. Art. 15 bzw. 16 Abs. 2 der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Abkommen zwischen der Republik Österreich dem Königreich Thailand, der Republik Italien, Spanien und der Republik Korea) das Besteuerungsrecht nur Österreich zu.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2005 abgeändert [der mit Lohnbescheinigung 2002 vom 8. Juli 2005 bekannt gegebene (gesamte) Lohn wird der vollen österreichischen Besteuerung zugrunde gelegt].

**2003** (8.1. - 6.8., 8.8. - 7.9., 11.9. - 15.9., 17.9. - 16.12. Korea, 6.8. - 8.8., 15.9. - 17.9. Japan, 8.9. - 11.9. Saipan):

Zum Vorbringen des Finanzamtes (vgl. die zusätzliche Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen vom 27. Juli 2005), dass bezweifelt werde, dass sich der Berufungswerber im Zeitraum vom 8.1. - 7.9. und vom 17.9. - 16.12. in Korea aufgehalten habe, ist zu sagen, dass sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates aus den vom Berufungswerber vorgelegten Passkopien ergibt, dass er sich in den vorgenannten Zeiten in Korea aufgehalten hat. Zum weiteren Vorbringen, dass eine Steuerfreistellung der auf die Tätigkeit in Korea entfallenden Einkünfte in Österreich nur unter der Voraussetzung erfolgen könne, dass ein Nachweis über die ausländische Besteuerung dieser Einkünfte bzw. eine Bestätigung der zuständigen koreanischen Finanzbehörde darüber, dass der Berufungswerber sich im Jahr 2003 über 183 Tage in Korea aufgehalten habe und das Besteuerungsrecht an den Einkünften aufgrund Art. 15 DBA Korea der Republik Korea zukomme, vorgelegt werde, ist weiters Folgendes zu sagen:

Im Hinblick auf das Verlangen des Finanzamtes nach einem "Auslandsbesteuerungsnachweis" ist zu sagen, dass ein solches Ersuchen durchaus plausibel erscheint, beruht doch das abkommensrechtliche Grundprinzip der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf einem Wechselspiel von Belastung in einem Staat und Entlastung im anderen Staat (vgl. UFS 18.11.2003, RV/0306-F/02). Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich jedoch in diesem Zusammenhang der Auffassung von Lang (vgl. Lang, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, in SWI 2000, 210) an, derzufolge die Steuerfreistellung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommen auch dann zu gewähren ist, wenn der ausländische Staat nicht besteuert hat. Die abkommensrechtliche Befreiung der in Rede stehenden Einkünfte in Österreich kann nicht von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht werden, denn der andere Vertragsstaat ist keineswegs verpflichtet, ein ihm abkommensrechtlich zugewiesenes Besteuerungsrecht auch tatsächlich auszuschöpfen. Gleichgültig, aus welchen Gründen im anderen Vertragsstaat keine Besteuerung erfolgt, steht dem Steuerpflichtigen die abkommensrechtliche Befreiung in Österreich zu. Das Abhängigmachen der Anwendung einer abkommensrechtlichen Befreiungsvorschrift von der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat kann lediglich dann geschehen, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen eine "Subjekt-to-tax-Klausel" enthält (Art. 15 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Ein-

kommen und vom Vermögen, idF BGBl. III Nr. 182/2002, enthält eine "Subject-to-tax-Klausel", wonach eine Steuerfreistellung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nur dann zu erfolgen hat, wenn nachgewiesen wird, dass die Einkünfte im Tätigkeitsstaat tatsächlich steuerlich erfasst worden sind). Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Korea enthält jedenfalls keine "Subject-to-tax-Klausel" für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit.

Für den auf die Montagezeit in Korea entfallenden Gehaltsteil steht das Besteuerungsrecht Korea (Tätigkeitsstaat; die Monteurklausel kommt nicht zur Anwendung) zu; Österreich (Wohnsitzstaat) muss diese Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen; es steht Österreich aber das Recht zu, diese Einkünfte zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen (vgl. Art. 15 Abs. 1 und 3 und Art. 23 Abs. 2 lit. b und d des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, idF BGBl. Nr. 486/1987).

Für den auf die Arbeitszeit in Japan entfallenden Gehaltsteil steht das Besteuerungsrecht Japan (Tätigkeitsstaat; die Monteurklausel kommt nicht zu Anwendung) zu; es besteht Steuerpflicht in Österreich (Wohnsitzstaat); Österreich muss die in Japan erhobene Steuer anrechnen (vgl. Art. XIII Abs. 2 und 3 und Art. XIX Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, idF BGBl. Nr. 127/1963; konkret wird aber keine ausländische Steuerzahlung angerechnet, da eine in Japan erhobene Steuer nicht nachgewiesen worden ist).

Für den auf die Arbeitszeit in Saipan entfallenden Gehaltsteil steht Österreich das Besteuerungsrecht zu (vgl. § 1 Abs. 2 EStG 1988; es besteht kein DBA; es wurde keine ausländische Steuerzahlung behauptet oder nachgewiesen).

Der angefochtene Bescheid wird folglich in der Weise abgeändert, als der mit Lohnbescheinigung 2003 vom 8. Juli 2005 bekannt gegebene Teil der Einkünfte, der auf die Arbeitszeiten in Japan und Saipan entfällt, der vollen österreichischen Besteuerung zugrunde gelegt wird und jener Teil der Einkünfte, der auf die Arbeitszeiten in Korea entfällt, (lediglich) zum Progressionsvorbehalt herangezogen wird.

## **2) § 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 den eingangs genannten Staaten, die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zusteht.

Der VfGH 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, BAO<sup>3</sup>, § 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 weiters 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 Äquiva-*



lenzprinzip, 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.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Juni 2011