



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des MH, vom 5. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 12. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2004 nach der am 11. März 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

|                      |              |
|----------------------|--------------|
| Einkommen 1997       | 417.447,00 S |
| Einkommensteuer 1997 | 7.339,01 €   |
| Einkommen 1998       | 430.200,00 S |
| Einkommensteuer 1998 | 7.742,93 €   |
| Einkommen 1999       | 431.706,00 S |
| Einkommensteuer 1999 | 7.781,73 €   |
| Einkommen 2000       | 498.376,00 S |
| Einkommensteuer 2000 | 9.408,95 €   |
| Einkommen 2001       | 417.447,00 S |
| Einkommensteuer 2001 | 10.206,10 €  |
| Einkommen 2002       | 43.178,25 €  |
| Einkommensteuer 2002 | 12.319,29 €  |

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw abgekürzt) gab dem Finanzamt am 10.5.1993 die Aufnahme einer Grenzgängertätigkeit als Heizungsmonteur bekannt. In der Folge erklärte er jährlich bis zum Jahr 2001 nichtselbständige Einkünfte als Installateur bzw. Sanitär- und Heizungsinstallateur. Den Steuererklärungen angeschlossen waren mit dem Hinweis „Fahrkilometer vom Wohnort zum Arbeitsort werden nicht vergütet“ versehene Lohnbestätigungen seiner Arbeitgeberin, der Fa. B. Der Bw wurde erklärungsgemäß unter Gewährung des Pendlerpauschales (siehe insbesondere die Steuererklärung für 1996) zur Einkommensteuer veranlagt. Die in der Lohnbestätigung ausgewiesene ausländische Steuer (Grenzgängersteuer) wurde antragsgemäß angerechnet.

Für 2002 reichte der Bw eine leere Steuererklärung mit folgendem Bemerkungen ein: *„Seit Nov. 2001 KEINE EINKÜNFTE, habe meine Tochter zugesprochen bekommen und widme mich nun voll und ganz der Erziehung meiner Tochter M. Wir leben von meinen Ersparnissen.“*

Mit Vorhalt vom 5.11.2003 ersuchte das Finanzamt den Bw um Beibringung eines Auszugs von der AHV-Ausgleichskasse, weiters um Beantwortung der Frage, ob das Guthaben bei der betrieblichen Pensionskasse ausbezahlt oder auf ein Sperrkonto übertragen worden sei, sowie um Nachweis, wie der Lebensunterhalt finanziert worden sei.

Mit Schreiben vom 7.11.2003 teilte der Bw dem Finanzamt Folgendes mit: *„Aufgrund der Tatsache, dass ich nach 8-jährigem Kampf mit allen möglichen Behörden und Institutionen mein einziges Kind zugesprochen bekommen habe, war ich sofort bereit, meinen Beruf kurzfristig aufzugeben, um mich voll und ganz meiner Tochter, M, widmen zu können. Vor Jahren hatte ich mein Haus mit Grund in S verkauft. Meine Eigentumswohnung hier in W ist seit zwei Jahren bezahlt. Insofern treffen mich NULL Belastungen und ich kann es mir erlauben, so lange zu Hause zu bleiben, bis mein Mädel in eine weiterbildende Schule geht oder eine Lehre absolviert. Dann werde ich sehr wahrscheinlich wieder in die Schweiz gehen, um bis zu meinem 65-ten weiterzuarbeiten. Derzeit beziehe ich weder Arbeitslosengeld, noch habe ich aus der AHV Beträge angefordert, noch aus PSK.“*

Der Bw reichte daraufhin eine Bestätigung über die Nichtauszahlung des betrieblichen Altersguthabens, einen Beschluss des BG Wo vom 24.1.2002 über die Übertragung der Obsorge hinsichtlich seiner Tochter sowie einen 1996 abgeschlossenen Vertrag über den Verkauf einer Liegenschaft (und zwar einer Wiese ohne Gebäude) vor.

Das Finanzamt schätzte in der Folge die Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2002 mit der Begründung, der Bw habe trotz Aufforderung keinen Auszug von der AHV-Ausgleichskasse vorgelegt.

Für 2003 schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung.

Mit Vorhalt vom 29.11.2005 ersuchte das Finanzamt neuerlich den Bw, einen Auszug der AHV-Kasse beizubringen.

Am 7.12.2005 reichte der Bw die erbetene AHV-Bestätigung ein, wobei die Daten zu den vor den Streitjahren gelegenen Jahren abgedeckt waren, während die Angaben zu den Streitjahren die nachstehenden Differenzen zu den erklärten Einkünften aufwiesen (Währung: Schweizer Franken):

| Jahr | Lt. Erklärung | Lt. Schätzung | Lt. AHV | Differenz | Differenz in % |
|------|---------------|---------------|---------|-----------|----------------|
| 1997 | 45.400        |               | 60.640  | 15.240    | 25,13          |
| 1998 | 45.400        |               | 60.740  | 15.340    | 25,26          |
| 1999 | 45.400        |               | 60.640  | 15.240    | 25,13          |
| 2000 | 46.400        |               | 70.274  | 23.874    | 33,97          |
| 2001 | 43.200        |               | 76.204  | 33.004    | 44,31          |
| 2002 |               | 48.000        | 76.204  | 28.204    | 37,01          |
| 2003 |               | 60.000        | 57.392  | -2.608    | -4,54          |
| 2004 |               |               | 44.700  |           |                |

Das Finanzamt legte daraufhin (hinsichtlich 1997 bis 2002 im wiederaufgenommenen Verfahren, hinsichtlich 2003 im Wege einer Berufungsvorentscheidung und hinsichtlich 2004 durch erstmalige Veranlagung) die AHV-pflichtigen Einkünfte (einschließlich der AHV-pflichtig behandelten Spesen) Bw der Besteuerung zu Grunde.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung des Bw sinngemäß mit folgender Begründung: Der Bw werde laut mündlich erteilter Auskunft von seinem Dienstgeber überwiegend als Monteur in Drittstaaten eingesetzt, und zwar werde er von seinem Dienstgeber weltweit an verschiedene Unternehmen, welche im Anlagenbau tätig sind, vermietet. Es liege somit eine Personalgestellung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG vor. Auf Anfrage habe sich der Dienstgeber geweigert, weitere Unterlagen über Einsatzorte und -dauer zur Verfügung zu stellen. Laut Auskunft des Bw sei ihm auch von seinem Dienstgeber untersagt worden, Unterlagen über seine Auslandstätigkeit den österreichischen Abgabenbehörden zu übergeben. Es sei daher erforderlich, die erforderlichen Angaben über

die Abgabenbehörde in der Schweiz nach Art. 25 bzw 26 DBA Schweiz einzuholen. Die Abgabenbehörde möge weiters auf Basis des Verwaltungsübereinkommens zwischen Österreich und der Schweiz über die steuerliche Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (AÖFV 84/1998) beim Schweizer Arbeitgeber und, falls dies nicht möglich sei, über die Schweizer Steuerbehörden jene Informationen einholen, welche für die steuerliche Beurteilung der Tätigkeit des Bw und der an ihn bezahlten Reisespesen erforderlich sind. Schließlich sei zu bedenken, dass die angefochtenen Bescheide auf einer verfassungswidrigen und zudem gegen das mit der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen verstoßenden Norm beruhten. Die Besteuerung der Reisespesen sei im Übrigen auch deshalb rechtswidrig, da sie gemäß § 26 Z 4 EStG fielen.

In der am 11. März 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der Bw auf seine Berufungsausführungen. Das ergänzende Vorbringen ist in der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung festgehalten. Soweit ihm Entscheidungsrelevanz zukommt, wird es in den nachfolgenden Ausführungen sinngemäß wiedergegeben.

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

#### **Verjährung**

Der Vertreter des Bw. brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung (siehe Seite 24 des Protokolls über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung) den

**Verjährungseinwand** bezüglich der Jahre 1997 bis 1999 vor. Diesem Einwand hält der Berufungssenat entgegen: Während der Bw. laut Steuererklärung **1997** und der ihr angeschlossenen Arbeitgeberbestätigung einen Nettolohn von 39.520,70 CHF bezogen haben soll, was einem Bruttolohn von 45.400 CHF entsprechen würde, betrug der tatsächliche AHV-pflichtige Lohn (ohne die ebenfalls AHV-pflichtigen Spesen) 58.240 CHF. Während der Bw. laut Steuererklärung **1998** und der ihr angeschlossenen Arbeitgeberbestätigung einen Bruttolohn von 45.400 CHF bezogen haben soll, betrug der tatsächliche AHV-pflichtige Lohn (wiederum ohne die ebenfalls AHV-pflichtigen Spesen) 58.240 CHF. Der erklärte Bruttolohn betrug für **1999** 45.400,00 CHF, während der tatsächliche Bruttobezug laut AHV-Bestätigung (einschließlich von Spesen in der Höhe von 2.400 CHF) 60.640 CHF betrug (siehe auch Seite 2 der BVE vom 11.1.2006). Die nicht erklärten Bezüge waren damit sowohl absolut wie auch relativ ausgesprochen hoch. Die aufgezeigten Differenzen lassen sich nicht mit der behaupteten falschen Verbuchung bzw mit der behaupteten fehlerhaften Beurteilung der Spesen erklären. Angesichts der aufgezeigten Differenzen zwischen den erklärten Einkünften und den tatsächlichen ist der Berufungssenat davon überzeugt, dass dem Bw zumindest bedingter Hinterziehungsvorsatz vorzuwerfen ist. Die Einstellung des Bw, dessen bedingter

Hinterziehungsvorsatz und dessen geringe Wahrheitsliebe erhellen im Übrigen auch aus der Beharrlichkeit, mit der er sich der Aufforderung zur Beibringung einer AHV-Bestätigung widersetzte, sowie aus der Antwort, die der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung, auf die Frage gegeben hat, warum er noch am 15.4. und am 7.11.2003 entgegen den Tatsachen (sinngemäß) gegenüber dem Finanzamt versichert hat, seit November 2001 keine Einkünfte mehr zu erzielen und von den Ersparnissen zu leben bzw. so lange zu Hause zu bleiben und die Tochter zu betreuen: „Probieren tut es doch jeder.“ Da es sich somit um hinterzogene Abgaben gehandelt hat, kommt die Verjährungsfrist von 10 Jahren zur Anwendung.

### **Begünstigte Auslandstätigkeit**

In rechtlicher Hinsicht ist strittig, ob und inwieweit § 3 Abs. 1 Z 10 EStG gegen die Verfassung bzw gegen das Freizügigkeitsabkommen verstößt. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist strittig, ob und inwieweit der Bw in den Streitjahren Auslandstätigkeiten im Sinne der zitierten Befreiungsbestimmung verrichtet hat.

*Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG sind von der Einkommensteuer befreit Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.*

- a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.*
- b) Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung, Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen im Ausland.*

Die zitierte Bestimmung kommt, wie das Finanzamt zutreffend in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, zur Anwendung, wenn als Grundvoraussetzung ein Arbeitnehmer eines inländischen Betriebes begünstigte Auslandstätigkeiten verrichtet, die länger als einen Monat dauern (VwGH 17.11.2004, 2000/14/0105).

Was die Frage der Verfassungskonformität der zitierten Bestimmung anlangt, so hat das Finanzamt zu Recht darauf hingewiesen, dass es in die alleinige Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes fällt, (klare und eindeutige) Normen (wie die zitierte) auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen (Art. 140 B-VG). Allen anderen Behörden ist diese Prüfung versagt. Sie haben die geltenden Gesetze anzuwenden. Unvorgreiflich einer allfälligen Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes scheint dem Berufungssenat die vom Bw kritisierte Differenzierung freilich nicht von vornherein unsachgerecht. Denn die Begünstigung von Arbeitnehmern, die bereit sind, für inländische Betriebe längere Auslandstätigkeiten zu verrichten, kann nicht als zweifelsfrei unsachgerecht bezeichnet werden. Wie der Bw im

Übrigen selbst durch Zitat der Erläuternden Bemerkungen vorbringt, war es das Ziel des Gesetzgebers bei der Einführung der Montagebefreiung (zunächst § 3 Z 14a), Wettbewerbsnachteile auf dem Sektor des Anlagebaus abzubauen. In diesem Sinne wird auch für die Neuregelung der Reisekosten ab 1.1.2008 (vgl. SWK 22/2007, T 121) die sonstige Gefährdung des Wirtschaftsstandortes angeführt. Auch unter diesem Gesichtswinkel scheint die Differenzierung durchaus nicht unsachgerecht. Eingeräumt wird, dass auch im Schrifttum (RdW 2007/711, 692) verfassungsrechtliche Bedenken erhoben worden sind. Im Hinblick auf die bereits dargelegten kompetenzrechtlichen Gründe war aber der Berufung unter dem Gesichtspunkt der Verfassungswidrigkeit von § 3 Abs. 1 Z 10 EStG der Erfolg zu versagen.

Zu prüfen bleibt, ob die zitierte Begünstigungsbestimmung durch das Freizügigkeitsabkommen (BGBl. III Nr. 133/2002) verdrängt wird. Insoweit ist dem Bw beizupflichten. Die dargestellte Differenzierung erweist sich im Verhältnis zur EU ab 1994 und im Verhältnis zur Schweiz ab 1.6.2002 als unzulässige Diskriminierung. Diesbezüglich wird auf die von der Bw für ihren Standpunkt zu Recht ins Treffen geführte Rechtsprechung von EuGH und UFS verwiesen (UFSF 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFSF 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFSW 22.6.2006, RV/1007-W/06). Die gegenteilige Argumentation der Amtspartei wird vom Senat nicht geteilt. Das Finanzamt übersieht bei seiner wörtlichen Auslegung der Grundfreiheiten, dass für das Vorliegen einer unzulässigen Diskriminierung bereits die abstrakte Eignung einer Ungleichbehandlung, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitglieds- bzw Abkommensstaat ansässigen Betrieb auszuüben, ausreichend ist (SWI 10/2006, 454). Es kann nach Überzeugung des Senates aber auch nicht ernsthaft negiert werden, dass der Bw (unter der Voraussetzung, dass sein Vorbringen den Tatsachen entspräche) konkret (auf ab dem 1.7.2002 unzulässige Weise) benachteiligt würde, wenn seine Montageeinkünfte allein deshalb nicht steuerfrei wären, weil er keinen österreichischen, sondern einen schweizerischen Arbeitgeber hat.

Wenn freilich dem Berufungsbegehren in diesem Punkt im Ergebnis ungeachtet der obigen Ausführungen kein Erfolg beschieden ist, so liegt dies auf der Ebene des Sachverhaltes begründet. Laut Vorlageantrag hat der Bw seiner steuerlichen Vertretung die Auskunft erteilt, er werde von seinem Arbeitgeber überwiegend an verschiedene Unternehmen in Drittstaaten vermietet, weshalb die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG beansprucht werde. **Aus den nachfolgend angeführten Gründen gelangte der Berufungssenat in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass das Vorbringen des Bw nicht der Wahrheit entspricht und die Befreiungsvoraussetzungen (auch bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung) nicht erfüllt sind.** Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH

16.4.1971, 1814/69; 22.1.1992, 91/13/0066; vgl. auch Ellinger – Iro – Kramer – Sutter – Urtz, Bundesabgabenordnung, Anm. 10 zu § 115) in einem ausschließlich auf Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insoweit in den Hintergrund tritt, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann:

- Der Bw hat selbst immer wieder direkt oder indirekt durch die Vorlage von Arbeitgeberbestätigungen und die Geltendmachung des Pendlerpauschales zum Ausdruck gebracht, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales in zeitlicher Hinsicht überwiegend gegeben sind, was im Widerspruch zu einer überwiegenden Auslandsverwendung steht.
- An der Glaubwürdigkeit und Steuerehrlichkeit des Bw und seines Arbeitgebers bestehen ganz allgemein erhebliche Zweifel, haben sie doch im gegenseitigen Zusammenwirken über Jahre hinweg unrichtige Lohnbestätigungen ausgestellt und eingereicht. Der Bw hat auch erst nach mehrfacher Aufforderung durch Vorlage der AHV-Bestätigung zur Aufklärung des Sachverhaltes bezüglich der wahren Höhe seiner nichtselbständigen Einkünfte beigetragen. Der Bw hat weiters wahrheitswidrig, unter dem Vorwand, sich voll und ganz der zugesprochenen Tochter zu widmen, dem Finanzamt gegenüber noch im Jahr 2003 erklärt, seit November 2001 keiner Arbeit mehr nachzugehen, obwohl er die Arbeit gar nicht niedergelegt hat.
- Das Berufungsvorbringen, überwiegend als Monteur in Drittstaaten eingesetzt zu werden, deckt sich nicht mit der Arbeitgeberbestätigung, wonach der Bw als temporärer Monteur im Ausland arbeitet.
- Das Berufungsvorbringen, überwiegend als Monteur in Drittstaaten eingesetzt zu werden, lässt sich nicht in Übereinstimmung bringen mit der durch Gerichtsbeschluss (BG Wolfsberg 24.1.2002, 1 P 35/01 v) belegten Übertragung des Sorgerechtes hinsichtlich seiner minderjährigen Tochter (geb. 5.2.1990). Dass der Bw die Sorgspflicht auch wahrgenommen hat, ist aus dem Bezug der Familienbeihilfe ab dem Februar 2002 sowie aus der Geltendmachung des Alleinerzieherabsetzbetrages für 2003 und 2004 zu schließen. Das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, Frau A, eine frühere Freundin, habe sich in seiner Abwesenheit um die Tochter gekümmert, ist für den Senat (ohne konkrete Beweise und Ausführungen darüber, wie dies im Detail geschehen sein soll) nur insofern

glaubwürdig und mit den Lebenserfahrungen in Einklang zu bringen, als es sich eben nicht um längere bzw häufigere Auslandsaufenthalte gehandelt haben kann.

- Die Behauptung in den Berufung vom 14.12.2005 (gerichtet gegen den Einkommensteuerbescheid 2003) und vom 15.12.2005 (gerichtet gegen den Einkommensteuerbescheid 2004), von seinem Arbeitgeber beinahe ausschließlich im Ausland als Monteur im Anlagenbau eingesetzt zu werden, deckt sich in nicht unwesentlichen Nuancen nicht mit dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 22.2.2006, überwiegend als Monteur in Drittstaaten, und zwar durch Vermietung an verschiedene Unternehmen, eingesetzt zu werden.
- Die Behauptung, der Bw übe eine unter § 3 Abs. 1 Z 10 EStG fallende Tätigkeit aus, wurde erstmalig aufgestellt, als durch die Vorlage der AHV-Bestätigung offenbar wurde, dass der Bw über Jahre hinweg viel zu niedrige Einkünfte erklärt hat.
- Die Arbeitgeberin des Bw wird im Internet in einer Liste „Installationsbewilligung Region“ geführt ([http://www.abc\\_394\\_ctDownload2.pdf](http://www.abc_394_ctDownload2.pdf)), was gegen ein Auslandsengagement spricht, worauf das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung verweisen hat und wozu der Bw nicht Stellung bezog.
- Die Schweizerische Internetplattform für Handel und Gewerbe ([www.handwerk.ch](http://www.handwerk.ch)) führt die Arbeitgeberin des Bw unter der Branche „Heizungen“ an, was ebenfalls gegen eine zumal auch noch überwiegend bzw fast ausschließlich ausgeübte Auslandsmontage ihrer Dienstnehmer spricht.
- Websites mit dem geringsten Hinweis auf eine internationale Tätigkeit der Arbeitgeberin des Bw bzw auf eine Gestellung von Personal an ausländische Unternehmen sind nicht auffindbar, worauf das Finanzamt unwidersprochen und unwiderlegt in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen hat.
- Laut „moneyhouse“ ([www.moneyhouse.ch](http://www.moneyhouse.ch)), einer Internet-Plattform für Firmeninformationen mit dem Schwergewicht auf den tagesaktuellen Neueinträgen und Änderungen im Handelsregister, handelt es sich bei der Arbeitgeberin des Bw um eine Aktiengesellschaft mit einem Kapital von 100.000 CHF, was ebenfalls dafür spricht, dass sie lediglich lokal unternehmerisch tätig geworden ist.
- Ein dem Bw bekannt gegebene KSV-Auskunft bestätigt das Ergebnis der Internetrecherchen vollinhaltlich. Demnach handelt es sich bei der Arbeitgeberin des Bw um ein kleines, regional tätiges Unternehmen der Branche mit sieben Angestellten, was mit dem Berufungsvorbringen schwerlich in Einklang zu bringen ist. Dem Bw



wurde die KSV-Auskunft mit der Einladung zur Stellungnahme übermittelt. Eine Stellungnahme wurde nicht erstattet.

- Es ist kein vernünftiger Grund erkennbar, weshalb sich der Dienstgeber des Bw weigert, Unterlagen über Einsatzorte und –dauer zur Verfügung zu stellen, und weshalb er es darüber hinaus seinem Arbeitnehmer untersagt, Unterlagen über dessen Auslandstätigkeit den österreichischen Abgabenbehörden zu überlassen, es sei denn, dass das Berufungsvorbringen eine reine Zweckbehauptung darstellt, die nicht belegt werden kann und nicht widerlegt werden soll. Dies gilt umso mehr, als der Arbeitgeber des Bw nach dessen Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung bezüglich Spesen großzügig und entgegenkommen war („Wenn die gewährten Spesen nicht ausreichen, habe ich es einfach dem Arbeitgeber gesagt und sofort mehr bekommen. Das war kein Problem.“)
- Die vom Bw dem Finanzamt gegenüber über Jahre hinweg verwendete Berufsbezeichnung „Installateur“ und der Briefkopf der Arbeitgeberin „Heizung Rohrleitungsbau“ lassen jeden Hinweis auf eine Personalgestellung bzw ein Auslandsengagement in Form des Anlagenbaus vermissen und untermauern den Schluss, dass das Vorbringen des Bw eine reine Zweckbehauptung darstellt.
- Der Bw wurde vom Schweizer Arbeitgeber ebenso wie von den Schweizer Steuerbehörden über viele Jahre als Grenzgänger behandelt. Dies ist ein weiteres Indiz, dass er auch über eine Grenzgängerbewilligung verfügte und üblicherweise arbeitstäglich zwischen dem österreichischen Wohnsitz und dem Schweizer Arbeitsort pendelte.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die Befreiungsvoraussetzungen, insbesondere was die Dauer und Art der angeblich vom Bw ausgeübten Auslandstätigkeiten betrifft, nicht vorliegen, jedenfalls nicht nachprüfbar sind und auch nicht nachgewiesen wurden. Das im Zuge des Berufungsverfahrens erstattete Tatsachenvorbringen erwies sich als nicht substantiiert, weshalb es der Senat als erwiesen ansieht, dass der Berufungswerber entsprechend seinen ursprünglichen Angaben eine (normale) Grenzgängertätigkeit ausgeübt hat.

Der Bw hat den Grenzgängerstatus nicht bestritten. Alle zuvor angeführten Gründe, die gegen das Vorliegen einer begünstigten Auslandstätigkeit sprechen, sprechen auch dagegen, dass der Bw auf Grund entsprechender Drittlandsentsendungen die Grenzgängereigenschaft verloren hat.

Der Bw. hat die Durchführung eines **Verständigungsverfahrens** angeregt. Der UFS vermag weder eine Zweckmäßigkeit und schon gar keine Notwendigkeit zur Durchführung eines solchen Verfahrens gleichsam parallel bzw. vorgeschaltet zum gegenständlichen

zweitinstanzlichen Verfahren zu erblicken. Denn zum einen kann ein Verständigungsverfahren unabhängig vom Berufungsverfahren durchgeführt werden (Art. 25 Abs. 1 DBA Schweiz). Zum zweiten ist die Frage, ob die Einkünfte des Bw unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG fallen, keine mit der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zusammenhängende, sondern eine nach rein innerstaatlichen Kriterien zu beurteilende Frage. Zum dritten ist zu berücksichtigen, dass gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA Schweiz in Verbindung mit den von dem Bw angesprochenen Artikeln auf Seiten Österreichs (allein) der Bundesminister für Finanzen (und nicht der UFS) für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens zuständig ist. Zum vierten hat der Bw über Jahre hinweg die grundsätzliche Abgabenhoheit von Österreich und der Schweiz anerkannt, keine konkreten anderweitigen Ansprüche geltend gemacht, sich im Ergebnis geweigert, Unterlagen für seine Tätigkeit in Drittländern beizubringen, sodass im Wechselspiel zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht einerseits und der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung andererseits (Jirousek, Zwischenstaatliche Amtshilfe in Steuersachen; Lochmann, ÖStZ 8/2004, 169) nach Überzeugung des Senates ein Punkt erreicht ist, an dem primär der Bw. zur Mitwirkung aufgerufen ist und die Abgabenbehörden ihren Pflichten im Rahmen des Erforderlichen und Möglichen, der Verhältnismäßigkeit und des Zumutbaren entsprochen haben. Schließlich ist zu bedenken, dass der Abgabenbehörde erster Instanz Instrumente in die Hand gegeben sind, unter bestimmten Voraussetzungen und mit entsprechender Begründung Bescheide zu berichtigen, sollte sich herausstellen, dass sie nicht rechtsrichtig sind.

Der Bw hat weiters beantragt, die Abgabenbehörde möge auf Basis des **Verwaltungsübereinkommens** zwischen Österreich und der Schweiz über die steuerliche Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger (Erlass des BMF vom 5. und 10. Februar 1998, Z 04 4282/7-IV/4/98, AÖFV 84/1998) beim Schweizer Arbeitgeber und, falls dies nicht möglich sei, über die Schweizer Steuerbehörden jene Informationen einholen, welche für die steuerliche Beurteilung der Tätigkeit des Bw und der an ihn bezahlten Reisespesen erforderlich sind. Auch diesem Begehren kann kein Erfolg beschieden sein. Entgegen der Auffassung des Bw ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 des Übereinkommens klar und eindeutig, dass die vereinbarte Zusammenarbeit zur Sicherung der Aufrechterhaltung „dieser“ österreichischen Steuerbegünstigung stattfindet, wobei sich aus dem Zusammenhang mit Abs. 1 zweifelsfrei ergibt, dass sich die Zusammenarbeit allein auf § 68 Abs. 8 EStG (und sohin nicht auf die in Rede stehende Befreiungsbestimmung) bezieht. Im übrigen verweist der Berufungssenat auf die bei Linde 2005 erschienene Festschrift Loukota, „Praxis des Internationalen Steuerrechts“ (Hrsg. Lang Jirousek), Seite 267. Dort wird, anknüpfend ua an die UFS-Entscheidung vom 12.3.2004, RV/0036-F/04, auf die sich der Bw im Vorlageantrag stützt, dargetan, weshalb mit dem Verwaltungsübereinkommen ein rechtspolitisch richtiges

Ziel auf rechtlich verfehltm Weg (ohne Erfolg) angestrebt wurde. Die in der Berufungsentscheidung vom 12.3.2004, RV/0036-F/04, zum Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung, wonach die aus dem Verwaltungsübereinkommen resultierenden Amtshilfemöglichkeiten den Umfang der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung tendenziell minderten, wird in dieser allgemeinen Form jedenfalls mit Gültigkeit für das Verfahren vor dem (nicht an Weisungen gebundenen) UFS, nicht aufrecht erhalten.

### **Reisespesen**

Der Bw erhielt in den Streitjahren von seinem Arbeitgeber folgende (im Zuge einer AHV-Prüfung) AHV-pflichtig behandelte Spesen, die dementsprechend in der AHV-Bestätigung gesondert ausgewiesen sind:

|      |            |
|------|------------|
| 1997 | 2.400 CHF  |
| 1998 | 2.500 CHF  |
| 1999 | 2.400 CHF  |
| 2000 | 10.953 CHF |
| 2001 | 16.800 CHF |
| 2002 | 16.800 CHF |

Das Finanzamt unterzog die Spesen wie die anderen nichtselbständigen Einkünfte der Einkommensteuer. Im Einkommensteuerbescheid 2004 führte es begründend aus, Pauschalspesenersätze stellten einen steuerpflichtigen Bezug gemäß § 25 EStG dar.

Der Bw wandte sich gegen die Besteuerung der Reisespesen. In der Begründung seiner gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 gerichteten Berufung führte er aus, die Besteuerung der Reisespesen sei rechtswidrig. Die Reisespesen zählten zu den gemäß § 26 Z 4 EStG nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallenden Leistungen des Arbeitgebers. Sie stellten Vergütungen für die von ihm durchgeführten Dienstreisen dar.

Zu den Beträgen, die im Sinne des § 26 Z 4 bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit außer Ansatz bleiben, gehören die Reisevergütungen, also Fahrkostenvergütungen einschließlich Kilometergelder, sowie Tagesgelder, also der Ersatz von Verpflegungsmehraufwand, und Nächtigungsgelder. Für alle im § 26 erfassten Arbeitgeberleistungen gilt der Grundsatz, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss. Dies bedeutet, dass der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise durch entsprechende Belege zu erbringen ist (VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0068). Vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zum Ersatz von Fahrkosten gewährte Pauschalien gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Verrechnungspflichtige Pauschalien unterliegen jedoch nicht der

Steuer, wenn sie mit einwandfreien Nachweisen, die die Kontrolle sowohl des dienstlichen Zweckes der einzelnen Fahrt als auch der tatsächlich zurückgelegten konkreten Fahrtstrecken erlauben, belegt sind (VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0001). Eine Dienstreise iS des § 26 Z 4 zweiter Satz erster Teilstrich liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag seines Arbeitgebers seinen Dienstort - als solchen bezeichnet das Gesetz sodann demonstrativ ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager - zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt nach Satz 3 des § 26 Z 4 an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Eine Dienstreise muss, wie sich aus der eigentümlichen Bedeutung dieses Wortes in seinem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers ergibt, im Interesse und über Auftrag des Arbeitgebers erfolgen (VwGH 19. 2. 1992, 91/14/0212). Nach § 26 Z 4 zweiter Satz zweiter Teilstrich liegt eine Dienstreise weiters vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Diese Bestimmung ist auf die sog Trennungsgelder, auch Auslösungen oder Störszulagen genannt - die ja nichts anderes als Tagesgelder sind (VwGH 29. 10. 1985, 85/14/0068) - zugeschnitten und erklärt so die Anführung des Familienwohnsitzes neben Wohnung und gewöhnlichem Aufenthalt.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ist entscheidungswesentlich, dass der Bw nicht einmal die erforderlichen Behauptungen über das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen (Datum, Beginn, Ende und Ziel der Dienstreise sowie Art und Zweck der erhaltenen Reisespesen) gemacht, geschweige denn die zur Nachprüfung erforderlichen Nachweise (vgl. Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 26 Tz 36 sowie Reichel/Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 1 zu § 26 Z 4) erbracht hat. Die für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2001 und 2002 ausgewiesenen (runden und für mehr als ein Jahr gleich bzw. nahezu gleich bleibenden) Beträge indizieren zudem, dass die Reisespesen grob pauschaliert waren und nicht detailliert abgerechnet worden sind, sodass sich auch aus diesem Grund die Anwendung von § 26 Z 4 EStG als unzulässig erweist. Denn für alle in § 26 EStG erfassten Arbeitgeberleistungen gilt, wie bereits erwähnt, dass darüber einzeln abgerechnet werden muss (VwGH 21.4.2001, 2001/08/0147; 20.6.2000, 98/15/0068; 21.10.1993, 92/15/0001; Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 26 Tz 4/1 und 20).

Wenn auch eine Anwendung von § 26 Z 4 EStG nicht zulässig war, so gelangte der Berufungssenat aus den nachfolgend angeführten Gründen doch zur Überzeugung, dass dem Bw glaubhaft gemachte Werbungskosten in Höhe von 40 % der erhaltenen Spesen anlässlich beruflich veranlasster Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG entstanden sind:

- In dem vom Bw ausgeübten Beruf als Installateur und Monteur fallen erfahrungsgemäß derartige Werbungskosten an.
- Die Branche, in der die Arbeitgeberin des Bw tätig ist (Heizung, Rohrleitungsbau), zählt zur traditionell an sich „spesenträchtigen“ Baubranche (vgl. Müller, SWK 17/18/2007, S 525; SWK 22/2007, T 121).
- Aufgrund der AHV-Bestätigung ist erwiesen, dass die Arbeitgeberin des Bw Spesen ausbezahlt hat, was erfahrungsgemäß nicht **völlig** grundlos geschieht.
- Die Schilderung seines Schweizer Arbeitgebers als an sich großzügig, jedoch mit einer wirtschaftlich begründeten Abneigung für Administratives waren nach Überzeugung des Senates glaubwürdig und den Lebenserfahrungen entsprechend.
- Das schweizerische Obligationenrecht (Art. 327a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches) verpflichtet die Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer alle durch die Ausübung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden. Eine Berücksichtigung höherer Werbungskosten stand das Fehlen jeglichen Nachweises und das Vorbringen des Bw entgegen, sein Arbeitgeber sei allfälligen Forderungen nach höheren Spesen offen gegenüber gestanden.

Feldkirch, am 25. März 2008