



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des XY, vertreten durch die Dr. E. Igerz & Co Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2002 sowie Zurückweisung eines Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gemäß § 299 BAO entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird als gegenstandslos erklärt.
- 2) Der Bescheid über die Zurückweisung des Antrages auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der im Inland ansässige Berufungsführer steht in einem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis mit einer im Bereich der Erzeugung von Druckmaschinen tätigen Firma in der Schweiz und wurde in den Streitjahren zeitweise sowohl an Arbeitsorte innerhalb der Schweiz als auch solche in Drittstaaten entsendet. Die daraus resultierenden Bezüge wurden zur Gänze als in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und entsprechend veranlagt.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2005 beantragte die steuerliche Vertretung des Berufungsführers die Aufhebung der (im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen) Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2003 vom 15. Juli 2005 sowie des Einkommensteuer-

bescheides 2004 vom 8. Juli 2005. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Berufungsführer sei in den in Rede stehenden Jahren jeweils mehrere Monate außerhalb der Schweiz als Monteur eingesetzt gewesen, sodass mangels arbeitstäglichem Pendelns zwischen Wohnort und Arbeitsort die Grenzgängereigenschaft im Sinne des Artikel 15 Z 4 DBA-Schweiz auch bezüglich der bei seiner Arbeitgeberin erbrachten Tätigkeiten nicht mehr gegeben sei und das Besteuerungsrecht daher diesbezüglich der Schweiz zustehe.

Das Finanzamt teilte die Auffassung betreffend den Verlust der Grenzgängereigenschaft nicht und wies den Antrag auf Bescheidaufhebung mit Bescheid vom 16. Dezember 2005 zurück.

Mit Schriftsätzen vom 17. Jänner 2006 wurde dagegen unter Anschluss von Übersichten über die Montageeinsätze im Ausland, einer bestätigten Auflistung von Hotelnachtungen sowie einer Darstellung der Österreich, Deutschland und der Schweiz zukommenden Besteuerungsansprüche Berufung erhoben. Begründend wurde zusammengefasst wiederum der Verlust der Grenzgängereigenschaft im Verhältnis zur Schweiz angeführt und hinsichtlich der Jahre 2001 und 2002 darauf hingewiesen, dass für die auf in Deutschland ausgeübten Tätigkeiten entfallenden Einkünfte das Besteuerungsrecht nach Artikel 9 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 15 Abs. 1 des damals gültigen DBA-BRD Deutschland zustehe. Hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 wurde eingewendet, dass jene Einkommensteile, die auf eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entfielen, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien. Der Berufungsführer sei an 116 (2003) bzw. 145 Arbeitstagen (2004) in verschiedenen Drittländern als Monteur beschäftigt gewesen und habe an 68 (2003) bzw. 71 Arbeitstagen (2004) mit Ausnahme der Entsendung durch einen inländischen Arbeitgeber sämtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Auslandsmontagen erfüllt. Die Einschränkung dieser Steuerbefreiung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe sei verfassungswidrig und stehe infolge der Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht.

Infolge der Berufung hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002 neuerlich wiederaufgenommen und den Ausführungen in der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid in den neuen Sachbescheiden vom 8. Februar 2008 insoweit Rechnung getragen, als die auf in Deutschland ausgeübten Tätigkeiten entfallenden Einkünfte unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit wurden.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wiederum erhobene Berufung sowie die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend den Antrag auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates teilte die steuerliche Vertretung unter Anschluss von Zeiterfassungsbelegen für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2004 mit, der Berufungsführer sei im Kalenderjahr 2004 als Verfahrenstechniker angestellt gewesen. Hauptaufgabe sei die Durchführung von Kundens Schulungen bei Etiketten- und Faltschachteldruckmaschinen, die verfahrenstechnische Unterstützung der Kunden sowie das Fahren von Testdrucken beim Kunden gewesen. Alle diese Tätigkeiten stünden in unmittelbarem Zusammenhang mit der Inbetriebnahme von Anlagen (Druckmaschinen) im Ausland (einschließlich des Staatsgebietes der Schweiz). Insofern ergänze er den bisherigen Antrag dahingehend, dass auch die Tätigkeit für die in der Schweiz ansässigen Kunden, insbesondere die im Einzelnen angeführten Firmen, in die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 einbezogen würden.

Am 11. Februar 2011 hat die steuerliche Vertretung die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 zurückgezogen und betreffend das Jahr 2003 unter Anschluss einer entsprechenden Einsatzübersicht mitgeteilt, dass der Berufungsführer vom 3. Februar 2003 bis 21. März 2003 in Deutschland und Saudi-Arabien und vom 26. Mai 2003 bis 18. Juli 2003 in Deutschland auf Montage gewesen sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Einkommensteuer 2002

Nachdem die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 mit Anbringen vom 11. Februar 2011 zurückgenommen wurde, war diese gemäß [§ 256 Abs. 3 BAO](#) als gegenstandslos zu erklären. Damit tritt der angefochtene Bescheid vom 8. Februar 2008 in formelle Rechtskraft.

2) Zurückweisung der Aufhebungsanträge betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004

Nach [§ 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.

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](#) 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, BAO³, § 299 Tz 10).

Soweit die steuerliche Vertretung die Nichtanwendbarkeit der Grenzgängerregelung ins Treffen führt, haftet den in Rede stehenden Einkommensteuerbescheiden eine Rechtswidrigkeit nicht an, zumal der Verwaltungsgerichtshof die den Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegende und auch vom Unabhängigen Finanzsenat mehrfach vertretene Auffassung (vgl. ua. UFS 30.12.2009, RV/0225-F/07, mwN), dass aufgrund der Drittstaatsentsendungen eines österreichischen Grenzgängers die Grenzgängereigenschaft im Sinne des Art. 15 Z 4 DBA-Schweiz in der hier noch anzuwendenden Fassung [BGBl. Nr. 64/1975](#), nicht verloren geht, bestätigt hat (vgl. VwGH 23.2.2010, [2008/15/0148](#)). Damit bleibt auch der inländische Besteuerungsanspruch für jene Zeiträume, in denen der Berufungsführer in der Regel arbeitstäglich zwischen seinem inländischen (grenznahen) Wohnort und seinem ausländischem (grenznahen) Arbeitsort pendelt, aufrecht und entsprechen daher die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 insoweit dem Gesetz.

Nach [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte, über einen Zeitraum von einem Monat hinausgehende Auslandstätigkeit beziehen, steuerfrei, wobei als inländische Betriebe nur Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern gelten.

In Übereinstimmung mit der vom Unabhängigen Finanzsenat bereits in der Entscheidung vom 5. Oktober 2005, RV/0016-F/04, vertretenen Auffassung, stellt die Einschränkung der in Rede stehenden Befreiung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe nach nunmehr herrschender Lehre und Rechtsprechung eine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoßende Diskriminierung dar, die vom Gemeinschafts- bzw. Abkommensrecht derogiert wird (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, § 3 Tz 17.1 lit. e; VwGH 22.3.2010, A 2010/0011; sowie VfGH 30.9.2010, [G 29/10](#) ua, mwN). Die Steuerfreiheit für begünstigte Auslandstätigkeiten steht damit auch Arbeitnehmern zu, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet, im EWR oder - aufgrund des mit der Schweiz bestehenden Freizügigkeitsabkommens - in der Schweiz beschäftigt sind, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfüllt sind.

Den von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Unterlagen zufolge hat der Berufungsführer die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der in den Streitjahren anzuwendenden Fassung erfüllt und waren die auf begünstigte Auslandstätigkeiten entfallenden Bezugsteile daher als steuerfrei zu behandeln.

Damit aber haftet den dies nicht berücksichtigenden Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2003 und 2004 ohne Zweifel eine inhaltliche Rechtswidrigkeit an und erweist sich die Zurückweisung des Aufhebungsantrages durch das Finanzamt, nachdem die Aufhebung fristgerecht beantragt wurde und einer Aufhebung im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen auch Ermessenerwägungen nicht entgegenstanden, als nicht rechtmäßig. Der angefochtene Bescheid vom 16. Dezember 2005 war somit hinsichtlich der Jahre 2003 und 2004 ersatzlos aufzuheben.

Feldkirch, am 15. Februar 2011