



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung des Dipl.Ing. JP, Projektingenieur, wohnhaft in V,P-Str., vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Villach, vom 28. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Mag. Thomas Bürger, vom 24. Juni 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 5. Juli 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.), ein in V ansässiger Techniker, war im Streitzeitraum bei der in D-L situierten „IngenieurbüroK-GmbH“ (im Folgenden kurz K-GmbH genannt) beschäftigt. Die diesem Rechtsverhältnis zugrunde liegende mit 1. Februar 2003 datierte Vereinbarung enthält nachstehende Regelungen (auszugsweise):

### **§ 1**

#### **Tätigkeiten, Aufgabengebiete, Eintrittstermine**

Der/die Mitarbeiter/in ist als Projektingenieur angestellt.

Der Einsatzort ist V /Österreich.

Das Arbeitsverhältnis beginnt am 01.02.2003.

### **§ 2**

#### **Vertragsdauer und Kündigung**

Beide Vertragspartner verzichten auf eine Probezeit, da die Zusammenarbeit auf Basis eines Werkvertrages bereits länger als 6 Monate gedauert hat. Es tritt somit mit sofortiger Wirkung eine Kündigungsfrist von sechs Wochen zum Schluss des Kalendervierteljahres in Kraft. Unberührt bleibt das Recht zur außerordentlichen Kündigung. Sämtliche Kündigungen dieses Vertrages müssen schriftlich erfolgen.

Im Falle der Beendigung des Arbeitsverhältnisses hat der /die Mitarbeiter/in sämtliche im Eigentum des Büros stehende Gegenstände zurückzugeben.

Das Arbeitsverhältnis endet spätestens mit dem Monat, in dem der/die Arbeitnehmer/in Anspruch auf die volle gesetzliche Altersrente hat.

### **§ 3**

#### **Bezüge**

a) Der/die Mitarbeiter/in erhält für seine /ihre vertragliche Tätigkeit ein monatliches Bruttogehalt in Höhe von € 3.686,00 (Dreitausend Sechshundert Sechszwanzig Euro). Die Vergütung ist 14 Mal pro Jahr fällig. Beide Sonderzahlungen über die 12 Monatsgehälter hinaus entsprechen insgesamt einem Jahressechstel nach § 67 Abs. 2 öEstG 1988, wobei die 13. Sonderzahlung als Urlaubsgeld mit dem regulären Gehalt Ende Juni, und die 14. Sonderzahlung als Weihnachtsremuneration mit dem regulären Gehalt Ende November zu überweisen ist. Sollte das Beschäftigungsverhältnis unter dem Kalenderjahr begonnen haben oder beendet werden, ist eine entsprechende Aliquotierung (Pro rata) vorzunehmen.

b) Der Mitarbeiter hat alle anfallenden Kosten für die Benutzung seiner Büroinfrastruktur selbst zu bestreiten.

c) Die Gehaltsüberweisung für den laufenden Monat samt etwaigen Sonderzahlungen erfolgen 3 Banktage vor Monatsende.

d) Einmalige oder regelmäßige Sondervergütungen für besondere Leistungen, insbesondere für vom Büro in Anspruch genommene Dienstleistungen des Mitarbeiters /der Mitarbeiterin, bleiben einer besonderen Regelung vorbehalten.

[§§ 4 bis 8]

### **§ 9**

#### **Steuerliche und sozialversicherungstechnische Aspekte**

a) Der Mitarbeiter kümmert sich persönlich um die Anmeldung bei seiner zuständigen Krankenkasse.

b) Alle Abgabenvorschreibungen, die seitens der öffentlichen Hand an das Büro gestellt werden, hat der Mitarbeiter unverzüglich an das Büro weiterzuleiten. Dies betrifft auch alle zukünftigen Änderungen bzw. Anpassungen.

c) Alle Abgaben, die vom Arbeitgeber abzuführen sind (Arbeitgeberanteil an der Sozialversicherung, Dienstgeberbeitrag, Dienstgeberzuschlag und gesetzliche Mitarbeitervorsorgekasse), werden mit der Gehaltsüberweisung auf das Konto des Mitarbeiters überwiesen. Der Mitarbeiter kümmert sich selbst um die korrekte Verteilung an die jeweiligen Empfänger. Bei Fristüberschreitung, die auf das Verschulden des Büros wegen nicht rechtzeitiger Überweisung zurückgeführt werden können, darf der Mitarbeiter die etwaig angefallenen Verzugszinsen und sonstigen Pönalen dem Büro verrechnen.

d) Der Mitarbeiter ist selbst verantwortlich für die Abführung von in Österreich anfallenden Abgaben, wie der Lohnsteuer an das Finanzamt und des Arbeitnehmeranteils an der Sozialversicherung. Eine Ansässigkeitsbescheinigung ist vom Mitarbeiter an das Büro abzugeben, um die Veranlagungsfreiheit in Deutschland nachzuweisen.

[§§ 10 bis 16]

Aktenkundig ist eine vom Finanzamt V ausgestellte, mit 18. Februar 2003 datierte Bescheinigung, mit welcher bestätigt wird, dass der Bw. in Österreich, und zwar in V,P-Str., ansässig (im Sinne des Art. 4 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl. III Nr. 182/2002) ist. Zur Vorlage gebracht wurde weiters ein Schreiben der K-GmbH vom 30. April 2003, aus dem hervorgeht, dass der Bw. für den Zeitraum vom 5. Mai bis einschließlich 30. November 2003 im Rahmen des Projektes "Verbesserung der Trinkwasserver- und Abwasserentsorgung der Stadt T – Machbarkeitsstudie" nach T /Mazedonien entsendet wurde. In der bezug habenden Vereinbarung vom 30. April 2003 wird – wörtlich – Nachstehendes festgehalten (auszugsweise):

### **§ 1 - Tätigkeit, Aufgabengebiet**

Die Vereinbarung betrifft den Einsatz des Mitarbeiters für das Projekt Trinkwasserver- und Abwasserentsorgung T , Machbarkeitsstudie.

Der Mitarbeiter hat in dem Projekt bzw. innerhalb des Projektteams die Position und Funktion des Projektleiters.

Als Einsatzort bzw. Projektgebiet gilt die Stadt T in Mazedonien (FYROM). Näheres regelt sich nach der Projekt- und Aufgabenbeschreibung, wie sie im Leistungsangebot und Vertrag mit der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) geregelt ist.

### **§ 2 – Einsatzdauer, Kündigung**

Das Arbeitsverhältnis beginnt am 05.05.2003 und endet voraussichtlich am 30.11.2003. Eine nachträgliche Anpassung der Einsatzzeit an Änderungen während der Projektlaufzeit ist möglich.

Mit der Beendigung des Projektes bzw. des Einsatzes im Projekt gilt auch das Arbeitsverhältnis im Rahmen des Auslandsvertrages als aufgelöst. Während der Dauer des Auslandsvertrages ruht der Inlandsvertrag, letzterer tritt nach Beendigung des Auslandseinsatzes automatisch wieder in Kraft.

Innerhalb des Einsatzes gilt eine Kündigungsfrist von 4 Wochen zum Ende eines Kalendermonats. Kündigungen müssen in jedem Fall schriftlich erfolgen. Eine fristlose Kündigung kann von dem Büro ausgesprochen werden, wenn der Mitarbeiter Anlass zum Rückruf aus dem Projekt gegeben hat.

[§§ 3 bis 7]

### **§ 8 – Unterkunft**

Es gilt folgende Regelung:

Der Mitarbeiter hat für seine Unterkunft (Hotel, Pension, Wohnung oder Haus) selbst zu sorgen. Bezüglich deren Kosten siehe Punkt 3.2 (c).

[§§ 9 bis 13]

In der am 29. April 2004 beim Finanzamt Spittal Villach eingelangten Einkommensteuererklärung erklärte der Bw. neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (€ 12.505,08) und Kapitalvermögen (€ 38,75) die im Zuge des obgenannten Auslandseinsatzes erzielten Einkünfte in Höhe von € 29.545,16 als "nicht lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" (KZ 762 der ESt-Erklärung).

Das Finanzamt veranlagte erklärungskonform und unterwarf die Auslandseinkünfte der Progressionssteuer.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung wandte der Bw. ein, dass sein Einsatz in Mazedonien insgesamt länger als 183 Tage andauert habe und ohne Unterbrechung gewesen sei. Aus dem bezugshabenden Entsendungsvertrag sei zu entnehmen, dass die K-GmbH sämtliche während dieses Einsatzes angefallenen Lohn- und Bürokosten übernommen habe. Die Vorgangsweise des Finanzamtes, diese Einkünfte steuerlich derart zu behandeln, als wären sie im Inland angefallen, sei unrichtig.

Mit Ergänzungsschreiben vom 4. August 2004 führte der Bw. ins Treffen, aus § 2 des Entsendungsvertrages vom 30. April 2003 gehe unmissverständlich hervor, dass sein Anstellungsvertrag vom 1. Februar 2003 für die Dauer seiner Auslandstätigkeit ruhend gestellt sei. Dies bedeute, dass er während des Zeitraumes der Auslandsentsendung als "vollwertiger Angestellter" der Fa. K-GmbH anzusehen sei. Der ursprüngliche Anstellungsvertrag trete erst wieder mit Beendigung der Entsendung in Kraft. Aus diesem Grunde unterliege der Entsendungsvertrag dem deutschen Steuerrecht, weshalb die Heranziehung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, insbesondere des Art. 15, geboten sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der dazu ergangenen Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das von Seiten des Bw. angezogene Doppelbesteuerungsabkommen im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangen könne, da die streitgegenständliche Tätigkeit nicht in Deutschland, sondern in Mazedonien ausgeübt worden sei. Art. 15 des besagten Abkommens sehe nämlich vor, dass Gehälter, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (Bw., in Österreich ansässig) aus unselbständiger Arbeit beziehe, nur in diesem Staat (= Österreich) besteuert werden dürften, es sei denn, die Arbeit werde im anderen Vertragsstaat (= Deutschland) ausgeübt. Dies träfe im gegenständlichen Fall jedoch nicht zu. Nachdem unbestritten sei, dass die zu beurteilende Tätigkeit in Mazedonien ausgeübt worden sei, käme lediglich die Anwendung eines zwischen Mazedonien und

Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens in Betracht. Ein derartiger bilateraler Vertrag sei aber bis dato nicht abgeschlossen worden. Ebenso wenig komme im vorliegenden Fall die Auffangbestimmung des § 48 BAO zum Tragen, zumal dieselbe den Eintritt einer tatsächlichen Doppelbesteuerung bedinge. Dass Mazedonien sein Besteuerungsrecht an den strittigen Einkünften tatsächlich ausgeübt habe, sei vom Bw. indes in keiner Lage des Verfahrens vorgebracht worden.

Mit Eingabe vom 18. August 2004 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte dieser aus, es sei zwar richtig, dass zwischen den Republiken Österreich und Mazedonien kein Doppelbesteuerungsabkommen in Bezug auf die Steuern vom Einkommen existiere, jedoch sei zu beachten, dass Mazedonien als einer der Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawiens gelte. Gemäß den Richtlinien der Finanzverwaltung sei das einstige Doppelbesteuerungsabkommen mit Jugoslawien so lange anzuwenden, bis mit den einzelnen Nachfolgestaaten eigene bilaterale Vereinbarungen abgeschlossen werden.

Der Bw. brachte weiters vor, dass die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes zu einer Ungleichbehandlung führe. Bei einer Auslandsentsendung durch einen inländischen Betrieb wären gemäß der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sämtliche mit dem Auslandseinsatz im Zusammenhang stehenden Einkünfte steuerfrei zu belassen. Im vorliegenden Fall mache die Abgabenbehörde die Besteuerung seiner Einkünfte vom Sitz seines Arbeitgebers abhängig. Dieser Sachverhalt ergäbe sich zufällig und liege nicht in seiner Einflussphäre. Grundsätzlich könne die Besteuerung seines Einkommens lediglich von Kriterien abhängen, die ihn und nicht seinen Arbeitgeber betreffen.

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der am 5. Juli 2005 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung argumentierte der Rechtsvertreter des Bw., die Ursache der Ungleichbehandlung liege in der Diktion des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, dessen Anwendungsbereich sich ausnahmslos auf inländische Betriebe beschränke. Es gehe nicht an, dass ein Arbeitnehmer nur aus dem Grunde einen steuerlichen Nachteil erleide, weil sein Dienstgeber seinen Sitz im Ausland habe. Entgegen der Ansicht der Amtspartei sei die Bestimmung des § 48 BAO auch dann anwendbar, wenn – wie im gegenständlichen Fall – in Mazedonien keine Einkommensteuer gezahlt worden sei. Über Vorhalt gab der Rechtsvertreter bekannt, dass sich die Ansässigkeit seines Mandanten im Inland auch während dessen Aufenthaltes in Mazedonien nicht geändert habe. Der Wohnort

des Bw. sei stets V geblieben, wo auch dessen Gattin sowie seine schulpflichtigen Kinder ansässig seien.

Der Amtsvertreter wandte im Zuge der mündlichen Verhandlung ua. ein, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ausschließlich darauf abziele, inländische Unternehmungen zu fördern. Wenn eine in lit. b der erwähnten Norm beschriebene Tätigkeit von einem nicht österreichischen Unternehmen im Ausland ausgeführt werde, so sehe der Gesetzgeber für eine derartige Tätigkeit eben keine Begünstigung vor.

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

Unstrittig ist, dass der Bw. im Auftrag seines in Deutschland ansässigen Arbeitgebers im Zeitraum vom 5. Mai bis einschließlich 30. November 2003 als Projektleiter in Mazedonien tätig gewesen ist. Außer Streit steht weiters, dass der Bw. während des Berufszeitraumes in Österreich ansässig (im Sinne des Art. 4 DBA Deutschland) war.

Strittig ist indes, ob Österreich für jene Einkünfte, welche der Bw. während seines Auslandseinsatzes bezogen hat, ein Besteuerungsrecht zukommt.

I.

Der vom Bw. angezogene Art. 15 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (DBA Deutschland), behandelt die Zuteilung der Besteuerungsrechte hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Konkret wird in dieser Bestimmung angeordnet:

(1) Vorbehaltlich der Art. 16 bis 20 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, die **Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt**. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahres aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

[..]

Wie aus Abs. 1 der zitierten Bestimmung unmissverständlich zu entnehmen ist, kommt Deutschland nur dann ein Besteuerungsrecht an den strittigen Einkünften zu, wenn ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, die Tätigkeit, welche eben zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt, in Deutschland ausübt. Wird die Tätigkeit indes – wie im

vorliegenden Fall – in einem Drittstaat (Mazedonien) ausgeübt, führt Art. 15 dazu, dass dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird (Schilcher/Stafaner, SWI 1/2005, 005).

Festzuhalten ist daher, dass nach den Bestimmungen des genannten Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Streit stehenden Einkünfte Österreich zusteht. Nicht zielführend erweist sich in diesem Zusammenhang die seitens des Bw. ins Treffen geführte Argumentation, der Anstellungsvertrag vom 1. Februar 2003 sei während der Zeit der Auslandsentsendung ruhend gestellt gewesen und sei folglich daher deutsches Steuerrecht anzuwenden. Das obgenannte Doppelbesteuerungsabkommen stellt nämlich nebst der Ansässigkeit des Dienstnehmers auf den Ort der Tätigkeit ab, welcher im berufungsgegenständlichen Zeitraum unbestritten nicht in Deutschland lag.

## II.

Zu prüfen ist weiters, ob ein bilaterales Abkommen zwischen den Republiken Österreich und Mazedonien zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen besteht. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass ein derartiges Abkommen bis heute nicht abgeschlossen worden ist. Wenn der Bw. im Vorlageantrag zu dieser Thematik ausführt, dass die Grundsätze des seinerzeit mit der Republik Jugoslawien (Sozialistische Föderative Republik Jugoslawiens, SFRJ) abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zu Anwendung gebracht werden sollten, so vermag der erkennende Senat diesem Vorbringen aus folgenden Gründen nicht zu folgen: Einerseits bestand zwischen Österreich und dem ehemaligen Staatenverband Jugoslawiens zu keinem Zeitpunkt ein ratifiziertes Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Doch selbst unter der fiktiven Annahme, dass ein derartiger Vertrag existiert hätte, bestünde keine gesetzliche Handhabe, die seinerzeit zwischen existierenden Staatengebilden (Rechtssubjekten) vereinbarten Regelungen, welche nunmehr infolge des Wegfalls eines Vertragspartners – die Republik Jugoslawien als solche hatte bereits 1991 zu bestehen aufgehört und proklamierte Mazedonien im September 1991 seine Unabhängigkeit, welche im April 1993 internationale Anerkennung gefunden hatte – obsolet geworden sind, auf Nachfolgestaaten zu überbinden bzw. diese mittelbar bzw. per analogiam anzuwenden (vgl. ARD 5377/10/2003).

Nach innerstaatlichem Recht unterliegt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger grundsätzlich mit seinem gesamten Welteinkommen der Einkommensteuer (vgl. § 1 Abs. 2 EStG 1988). Mangels Vorliegens eines anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens sind demnach die in Streit stehenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Besteuerung einzubeziehen und unterliegen diese daher grundsätzlich dem Progressionssteuersatz.

### III.

Zur Frage, ob im gegenständlichen Fall die Bestimmung des § 48 BAO bzw. die darauf basierende Verordnung BGBl. II Nr. 474/2002 zur Anwendung gelangen kann, ist festzuhalten:

Gemäß § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabehoheit mehrerer Staaten unterliegen, anordnen – soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist – dass bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht ausgeschieden werden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen sind. Ohne Präjudizwirkung für eine allfällige Entscheidung des BMF über einen nach § 48 BAO eingebrachten Antrag wird Nachstehendes festgehalten: Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Tatbestandsmerkmal „Abgabehoheit mehrerer Staaten“ im völkerrechtlichen Sinn zu verstehen; es geht hierbei um die völkerrechtliche Berechtigung der Staaten, Steuertatbestände zu schaffen. Das Vorliegen einer bloß „virtuellen Doppelbesteuerung“ reicht aber für sich alleine nicht aus, um auf der Grundlage des § 48 BAO eine Steuerentlastungsmaßnahme vorzunehmen. Es muss nämlich neben der Rechtsvoraussetzung „Abgabehoheit mehrerer Staaten“ noch eine zweite Rechtsvoraussetzung erfüllt sein. Diese ist alternativ formuliert:

- a) Es muss entweder die steuerliche Entlastungsmaßnahme „zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ erforderlich sein oder
- b) es muss eine solche Maßnahme "zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung" erforderlich sein.

Ein Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung im Sinne des § 48 BAO kann demnach nur stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung erfolgt ist; denn nur dann kann begrifflich von einem Ausgleich hiefür bei der inländischen Besteuerung gesprochen werden. **Die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden, erlaubt nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur keine Anwendung des § 48 leg.cit.** (VwGH 12.7.1990, 89/16/0069, VwGH 19.10.1990, 90/13/0007).

Auf Grundlage des § 48 BAO hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl II Nr. 474/2002 erlassen, auf Grund welcher die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung beansprucht werden kann und unmittelbar vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer wahrgenommen wird. Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 dieser Verordnung normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens im Sinne von § 2 EStG 1988 bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ua. Einkünfte aus einer im Ausland ausgeübten



nichtselbstständigen Arbeit von der Besteuerung auszunehmen sind, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat und wenn sie im ausländischen Staat einer der österreichischen Einkommensteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15% beträgt. Wenn jedoch der Eintritt einer internationalen Doppelbesteuerung nicht nach Abs. 1 beseitigt wird, so sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ausländische Steuern vom Einkommen auf die veranlagte österreichische Einkommensteuer anzurechnen (§ 1 Abs. 2 der zit. Verordnung). Feststellend wird in diesem Zusammenhang bemerkt, dass sich durch die Erlassung der besagten Verordnung an der grundsätzlichen Ermächtigung des § 48 BAO zur Bescheiderlassung durch das Bundesministerium für Finanzen nichts geändert hat (Weninger, AStN 2003/31).

Wie bei einer Einzelerledigung durch das BMF auf Grundlage des § 48 BAO erfordert auch die Anwendung der Verordnung BGBl II Nr. 474/2002 den Eintritt einer tatsächlichen (= realen) Doppelbesteuerung. Dies ergibt sich einerseits aus dem reinen Verordnungswortlaut des § 1 Abs. 1 (arg: .. zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ..), andererseits findet diese Auffassung Deckung in der oben angeführten zur Bestimmung des § 48 BAO ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur.

Der Rechtsvertreter des Bw. gab in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich zu Protokoll, dass Mazedonien eine Besteuerung der strittigen Einkünfte nicht vorgenommen habe. Eine Doppelbesteuerung ist daher de facto nicht eingetreten, weshalb die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, BGBl II Nr. 474/2002, a limine nicht zur Anwendung gelangen kann. Es erübrigt sich daher auch auf das Vorliegen der übrigen in der besagten Verordnung genannten Anwendungsvoraussetzungen einzugehen.

#### IV.

Zu prüfen ist schlussendlich, ob die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs.1 Z 10 EStG 1988 ("Montagebestimmung") zum Tragen kommt. Gemäß dieser sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, dann steuerfrei, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Nach der Legaldefinition des § 3 Abs.1 Z 10 lit.a EStG 1988 sind inländische Betriebe solche von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern. Die Erl zur RV des BG 18.12.1979, 113 der Beilagen XV. GP, rechtfertigen die Schaffung dieser Befreiungsvorschrift damit, dass sich die bisherige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern im Hinblick auf die sich verschärfenden Konkurrenzverhältnisse beim Anlagenbau für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig ausgewirkt habe.

Der Gesetzgeber hatte sonach ausnahmslos die Förderung inländischer Betriebe auf dem Sektor des Anlagenbaues im Auge.

Der vorliegende Sachverhalt bietet keinen Raum für die Anwendung des § 3 Abs.1 Z 10 EStG 1988, da weder ein inländischer Arbeitgeber noch eine inländische Betriebsstätte eines ausländischen Arbeitgebers vorliegen. Die Beurteilung der vom Bw. aufgeworfenen Frage, ob und inwieweit durch diese Bestimmung das dem Gleichheitsgrundsatz inhärente "Sachlichkeitsgebot" verletzt werde, steht dem erkennenden Senat nicht zu. Dieser ist aufgrund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) dazu gehalten, seine Entscheidungen auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen.

Auf Grund der – eindeutigen – Gesetzeslage im Zusammenhalt mit der ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 22. Juli 2005