

VWGH: GRENZGÄNGEREIGENSCHAFT AUCH BEI NUR EINEM ARBEITSTAG IN DER WOCHE

1. Die Voraussetzung der Grenzgängerbesteuerung kann auch dann erfüllt sein, wenn ein österreichischer Gitarrelehrer nur an einem Tag in der Woche an einer Schweizer Musikschule unterrichtet.
2. Eine Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit kann in manchen Fällen erst nach Prüfung des Kriteriums des Unternehmerwagnisses eindeutig vorgenommen werden.

Art 15 Z 4 DBA-Schweiz, § 47 Abs 2 EStG 1988

VWGH 24.6.2004, 2001/15/0113

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Der Beschwerdeführer ist Gitarrelehrer. Als solcher erzielte er aus der Lehrtätigkeit an zwei Schulen in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Beschwerdeführer unterrichtete zudem an einer Musikschule an einem unweit der Grenze gelegenen Ort in der Schweiz.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Beschwerdeführer aus dem in der Schweiz erteilten Gitarreunterricht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat (in diesem Fall käme die Besteuerung in Österreich nach Art 15 Z 4 DBA-Schweiz in Betracht) oder solche aus selbständiger Arbeit. Wie vom Beschwerdeführer behauptet, bestünde diesfalls keine Steuerpflicht in Österreich, weil von einer festen Einrichtung in der Schweiz im Sinne des Art 14 des DBA-Schweiz auszugehen sei. Dem Beschwerdeführer stehe in der Musikschule nämlich ein Musikzimmer dauernd zur Verfügung.



Aus den Entscheidungsgründen:

Art 15 Z 4 des DBA-Schweiz lautet:

„Wer als Grenzgänger in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze seinen Arbeitsort hat und sich üblicherweise an jedem Arbeitstag dorthin begibt, darf mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit in diesem Staat besteuert werden, in dem er ansässig ist. [...]“

Nach Art 15 Z 4 DBA – Schweiz hat die Besteuerung als Grenzgänger ua zur Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer „sich üblicherweise an jedem Arbeitstag“ von seinem Wohnort an den im anderen Staat gelegenen Arbeitsort begibt. Diese Voraussetzung kann auch erfüllt sein, bei Dienstverhältnissen, die nicht Arbeitsleistungen an jedem Werktag, sondern etwa nur Arbeitsleistungen an einem Tag pro Woche umfassen. Zutreffend führt die belangte Behörde aus,

die Betrachtung stelle auf die auf das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage ab.

Die in Rede stehende Voraussetzung ist daher auch dann erfüllt, wenn die unselbständige Tätigkeit darin besteht, dass an einem Tag pro Woche Unterricht erteilt wird, und der Dienstnehmer sich üblicherweise an diesem einen Tag pro Woche für Zwecke der Arbeitsverrichtung von seinem Ansässigkeitsstaat aus an den Arbeitsort begibt.

Die Voraussetzung des arbeitstäglichen Pendelns zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitsort im anderen Staat ist auch erfüllt, wenn der Dienstnehmer an „arbeitsfreien“ Tagen seine Arbeitsvorbereitung zu Hause vornimmt. Der belangten Behörde ist auch darin zuzustimmen, dass der materielle Gehalt der Tätigkeit als Gitarrelehrer in der Erteilung von Gitarreunterricht besteht.

Eine vom Gitarrelehrer am Wohnort vorgenommene Vorbereitung auf den Gitarreunterricht steht daher seiner Einstufung als Grenzgänger nicht entgegen.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Beschwerdeführer aus dem in der Schweiz erteilten Gitarreunterricht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat (in diesem Fall käme die Besteuerung in Österreich nach Art 15 Z 4 DBA – Schweiz in Betracht) oder solche aus selbständiger Arbeit. Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit ist für die Verteilung der Besteuerungsrechte von Bedeutung, ob der Beschwerdeführer in der Schweiz über eine feste Einrichtung iSd Art 14 DBA – Schweiz verfügt hat, was er im Verwaltungsverfahren zumindest behauptet hat.

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Ar-

beitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. [...]

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl. das hg Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223). [...]

Im Beschwerdefall geht die belangte Behörde davon aus, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers bestehe. Sie stützt dies darauf, dass der Beschwerdeführer einen Stundenplan, den er zu Semesterbeginn erstelle, einzuhalten habe und Unterrichtsstunden, von Fällen der Krankheit etc abgesehen, nur nach vorheriger „Dispens“ durch den Schulleiter ausfallen lassen dürfe. [...] Zudem nimmt sie darauf Bedacht, dass der „Anstellungsvertrag“ des Beschwerdeführers auf unbestimmte Zeit geschlossen ist. [...]

Aus der Verpflichtung zur Einhaltung des Stundenplanes konnte die belangte Behörde auch ableiten, dass in einem gewissen Ausmaß Weisungsunterworfenheit des Beschwerdeführers gegeben ist. Andererseits ist einzuräumen, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der Art seines Unterrichts keinen Weisungen unterlegen ist. Solcherart erweist sich das Merkmal der Weisungsunterworfenheit im Beschwerdefall jedenfalls nicht als stark ausgeprägt.

Ob im Beschwerdefall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale eines Dienstverhältnisses oder jene der selbständigen Tätigkeit überwiegen, kann bei der gegebenen Konstellation erst nach Prüfung des Unternehmerwagnisses (und allenfalls weiterer Kriterien) entschieden werden.

Die belangte Behörde trifft einerseits die Feststellung, dass der Anstellungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt worden sei und der Beschwerdeführer nach einer „Besoldungstabelle“ [...] entlohnt worden sei. Andererseits geht die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer ausschließlich nach der Anzahl der zu leistenden Unterrichtsstunden bezahlt worden sei. Sie verweist darauf, dass der Beschwerdeführer für die (An)Werbung der Schüler selbst verantwortlich zeichne, sodass er den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit selbst bestimme und dass er sich (in anderen Fällen als jenen von Krankheit, etc) auf seine Kosten vertreten lassen könne, obwohl sich diese beiden Umstände nicht aus dem Anstellungsvertrag ergeben.

Hinsichtlich der Ausgabenseite des Unternehmerwagnisses geht die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer Lehrmittel (Notenliteratur, etc) auf eigene Kosten zur Verfügung stelle, dass aber ein Teil der Fahrtkosten und der Sozialversicherungsbeiträge von der Musikschule getragen werde. Die belangte Behörde geht also einerseits von Kosten, die der Beschwerdeführer trage, und andererseits von Kostenersätzen aus. Sie unterlässt es jedoch, diese beiden Umstände quantitativ zu beschreiben und zueinander ins Verhältnis zu setzen. [...]

Dem angefochtenen Bescheid mangelt es sohin an Sachverhaltsfeststellungen, anhand derer insbesondere das Unternehmerwagnis beurteilt und in weiterer Folge entschieden werden kann, ob die Merkmale der unselbständigen oder jene der selbständigen Tätigkeit überwiegen.

In diesem Zusammenhang sei noch darauf hingewiesen, dass es ein Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos darstellt, dass der Beschwerdeführer trotz des Unterbleibens von Arbeitsleistungen an Feiertagen und im Krankheitsfall den Entlohnungsanspruch (zum Großteil) behält.

ANMERKUNG

Nach der sog Grenzgängerregelung des Art 15 Z 4 DBA-Schweiz dürfen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit – entgegen dem Tätigkeitsstaatsprinzip nach Art 15 Z 1 – weiterhin im Wohnsitzstaat eines Arbeitnehmers besteuert werden, wenn ua die Voraussetzung erfüllt ist, dass der Arbeitnehmer „sich üblicherweise an **jedem** Arbeitstag“ von seinem Wohnort an den im anderen Staat gelegenen Arbeitsort begibt.

Der VwGH erkennt zuerst, dass die Voraussetzung, „sich üblicherweise an **jedem** Arbeitstag“ von Wohnort an den im anderen Staat gelegenen Arbeitsort zu begeben, auch dann erfüllt sein kann, wenn die unselbständige Tätigkeit darin besteht, dass an einem Tag pro Woche Unterricht erteilt wird, und der Dienstnehmer sich üblicherweise an diesem einen Tag pro Woche für Zwecke der Arbeitsverrichtung von seinem Ansässigkeitsstaat aus an den Arbeitsort begibt. Entscheidend für die Grenzgängereigenschaft nach dem DBA-Schweiz ist somit, beim Kriterium des arbeitstäglichen Pendelns auf die das konkrete Dienstverhältnis bezogene Zahl der Arbeitstage abzustellen (aa öBMF 5.7.2004, EAS 2481; öBMF 11.2.2003, EAS 2227, öBMF 1.12.1999, EAS 1570). Die Argumentation des VwGH ist mE überzeugend, denn es wäre wohl der Zielsetzung einer Grenzgängerregelung – jene Grenzgänger weiterhin im Wohnsitzstaat zu besteuern, die durch ihre tägliches (Rück-)Pendeln in den Wohnsitzstaat ein stärkeres Naheverhältnis zu diesem als zum Tätigkeitsstaat haben – geradezu zuwiderlaufend, wenn diese für im Tätigkeitsstaat bloß teilzeitbeschäftigte Personen unanwendbar wäre (vgl Züger, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen, in Gassner et al (Hrsg) Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 177; öBMF 27.10.1993, EAS 324; öBMF 3.12.1993, EAS 345). Ein Grenzgänger, der nur fallweise im Ausland tätig wird und den Rest seiner Arbeits- und Lebenszeit im Ansässigkeitsstaat verbringt, ist nämlich deutlich stärker in diesen als in den Tätigkeitsstaat verwurzelt, sodass auf diesen der Grundgedanke der Grenzgängerregelung noch viel eher zutrifft und das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat belassen werden sollte (so auch Züger, in Gassner et al (Hrsg) Arbeitnehmer 190 f).

Weiters geht der VwGH davon aus, dass die Voraussetzung des arbeitstäglichen Pendelns zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitsort im anderen Staat auch dann erfüllt ist, wenn der Dienstnehmer an „arbeitsfreien“ Tagen seine Arbeitsvorbereitung zu Hause vornimmt. Er trennt zwischen der **Arbeitsvorbe-**

reitung im Ansässigkeitsstaat an „arbeitsfreien“ Tagen und der tatsächlichen **Arbeitsverrichtung** eines Gitarrelehrers – nämlich dem Erteilen von Gitarreunterricht – an den **Arbeitstagen** am Arbeitsort im Tätigkeitsstaat. ME erscheint auch diese Argumentation vertretbar, wenngleich gerade bei unterrichtenden Tätigkeiten Vor- und Nachbereitungszeiten üblich sind und somit auch als Teil der Arbeitsverrichtung gewertet werden könnten. Dadurch bleibt dem VwGH die Frage erspart, wie vorzugehen wäre, wenn Teile der Arbeiten nicht am grenznahen Arbeitsort, sondern etwa in der Wohnung des Steuerpflichtigen ausgeübt werden. Diesfalls wäre es nämlich fraglich, ob noch von einem „üblicherweise jeden Arbeitstag (in den grenznahen Arbeitsort im Tätigkeitsstaat) begeben“ gesprochen werden könne (für die Nichtanwendbarkeit der Grenzgängerregelung öBMF 27.10.1993, EAS 324; öBMF 19.9.1995, EAS 716; kritisch Züger, in Gassner et al (Hrsg) Arbeitnehmer 190 f).



Die Frage der Beurteilung, ob im Beschwerdefall eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, prüft der VwGH in weiterer Folge im Hinblick auf die Legaldefinition eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG danach, ob die tätige Person weisungsgebunden oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist (VwGH 26.11.1997, 93/13/0309). Implizit geht er davon aus, dass diese innerstaatliche Beurteilung auch maßgeblich dafür wäre, ob die betreffenden Einkünfte unter Art 14 (selbständige Arbeit) oder Art 15 (unselbständige Arbeit) DBA-Schweiz fallen. Hierbei ist kritisch anzumerken, dass dies eine Frage der Abkommensauslegung ist und daher in einem weiteren gedanklichen Schritt abkommensautonom zu lösen ist (zu den maßgebenden Kriterien Lang/Zieseritsch, Der Begriff der unselbständigen Arbeit nach Art 15 OECD-MA, in Gassner et al (Hrsg) Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 31 (46 f), wenngleich sich die Abgrenzungskriterien zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit mit denen des innerstaatlichen Rechts weitgehend decken.

Im Beschwerdefall gelangt der VwGH zur Auffassung, dass das Merkmal der Eingliederung des Gitarrelehrers in den Betrieb der Musikschule aufgrund der verpflichtenden Einhaltung eines vorgegebenen Stundenplanes bejaht werden kann, vertritt jedoch, dass das Kriterium der Weisungsunterworfenheit jedenfalls nicht stark ausgeprägt sei, da der Gitarrelehrer hinsichtlich der Art seines Unterrichts keinen Weisungen unterlegen sei

(ähnlich VwGH 19.12.1990, 89/13/0131). Es entspricht in solchen Fällen auch Lehre und Rechtsprechung, wenn der VwGH in weiterer Folge auf weitere Abgrenzungskriterien abstellt, zu denen insbesondere das Merkmal des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses gehört (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 47 Tz 4.3; Doralt, EStG-Kommentar, Rz 56 zu § 47 EStG; VwGH 19.12.1990, 89/13/0131);

Das Kriterium des Unternehmerwagnisses ist insb dann anzunehmen, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Auftragnehmer aus eigenem getragen werden müssen (vgl. VwGH 13.12.1989, 88/13/0209, VwGH 19.12.1990, 89/13/0131, VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Zurecht erkennt der VwGH, dass es die belangte Behörde verabsäumt hat, festzustellen, inwieweit dem Beschwerdeführer

sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite freies Disponieren möglich ist. Als Indiz für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses wäre nämlich die auch von der belangten Behörde gemachte Feststellung, dass der Beschwerdeführer – entgegen dem Anstellungsvertrag – durch Anwerbung der Schüler selbst für seinen wirtschaftlichen Erfolg verantwortlich sei, zu werten. Eine Entlohnung, die sich am wirtschaftlichen Erfolg einer Tätigkeit orientiert, spricht aber noch nicht per se gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wenn der Steuerpflichtige nicht auch die mit der Leistungserbringung verbundenen Kosten tragen muss (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300; VwGH 9.11.1994, 93/13/0310. Die Ausgabenseite des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde jedoch nicht hinreichend untersucht, insbesondere hat sie es unterlassen, die vom Beschwerdeführer selbst zu tragenden Kosten und die von der Musikschule getragenen Kosten (Kostenersätze) quantitativ zu beschreiben und zueinander ins Verhältnis zu setzen. Deshalb war der Bescheid vom VwGH aufgrund mangelnder Sachverhaltsfeststellungen aufzuheben.

MICHAEL SCHILCHER