



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufung des X., vertreten durch die E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 6850 Dornbirn, Bergmannstraße 7, vom 12. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Oktober 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 nach der am 6. Juni 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der in Feldkirch wohnhafte Berufungswerber (Bw.) war im Streitjahr bei der X AG im Fürstentum Liechtenstein als Bauleiter beschäftigt. Laut einer Bestätigung seiner Arbeitgeberin war er an nachfolgenden Baustellen tätig:

Ort	Beginn des Einsatzes	Ende des Einsatzes	Funktion
MFH E, Maienfeld	Jänner 2009	Dezember 2009	Bauleitung Gebäude
MFH E, Maienfeld	Jänner 2009	Dezember 2009	Baustellenkoordinator
Gemeindesaal, A	Jänner 2009	Februar 2010	Bauleitung Gebäude
Gemeindesaal, A	Jänner 2009	Februar 2010	Baustellenkoordinator
MFH O, Balzers	April 2009	Dezember 2010	Bauleitung Gebäude
MFH O	April 2009	Dezember 2010	Baustellenkoordinator

MFH R, E	April 2009	Dezember 2010	Örtl. Kontrolle Garantiearbeiten
----------	------------	---------------	-------------------------------------

Für die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte in Höhe von 53.205,50 € machte der Bw. die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geltend.

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2011 forderte das Finanzamt den Bw. auf, eine genaue Aufstellung über die tägliche Verrichtung dieser Tätigkeit unter Angabe des Zeitraumes und des Ortes vorzulegen. Nur mit einer solchen Aufstellung könne beurteilt werden, ob die Auslandstätigkeit auch ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat ausgeübt worden sei und die Steuerfreiheit daher zustehe.

Der Bw. legte daraufhin Stundenlisten über die Einsätze an den verschiedenen Baustellen vor. Aus diesen Listen ging hervor, dass der Bw. regelmäßig auch am Sitz der Arbeitgeberin tätig war.

Das Finanzamt versagte mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4. Oktober 2011 die beantragte Steuerfreiheit, weil durch die Tätigkeiten am Sitz der Arbeitgeberin die im Gesetz geforderte Ausübung der begünstigten Tätigkeit über einen ununterbrochenen Zeitraum von einem Monat nicht vorliege.

In der rechtzeitig erhobenen Berufung wandte sich der steuerlich vertretene Bw. gegen die Aberkennung der geltend gemachten Steuerfreiheit und wandte gegen die Begründung des Finanzamtes ein, er sei während des gesamten Kalenderjahres 2009 im Fürstentum Liechtenstein als Bauführer beschäftigt gewesen. Er sei jeden Tag auf verschiedenen Baustellen gewesen und habe am Abend am Firmensitz bestimmte administrative Tätigkeiten, welche im Zusammenhang mit den jeweiligen Baustellen erforderlich gewesen seien, erledigt. Diese hätten jeweils zwischen 30 Minuten und einer Stunde gedauert. Gemäß § 3 Rz 64 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) sei es bei grenznahen Bau- oder Montagestellen nicht schädlich, wenn der Arbeitnehmer seinen inländischen Wohnort zur Nächtigung aufsuche. Arbeiten im Inland unterbrächen zwar die begünstigte Auslandsbeschäftigung (LStR, § 3 Rz 66).

Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrächen die Auslandsbeschäftigung aber dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen würden. Dies gelte auch dann, wenn sie zwar in den inländischen Stammbetrieb führten, aber nur von kurzer Dauer seien (höchstens drei Tage; LStR, § 3 Rz 67). Die vom Bw. am Sitz des Arbeitgebers durchgeführten Tätigkeiten könnten zu keiner Unterbrechung der begünstigten Auslandstätigkeit führen. Diese Tätigkeiten hätten pro Woche im Schnitt zwischen drei und fünf Stunden gedauert. Wenn das BMF davon ausgehe, dass Dienstreisen an den inländischen Stammbetrieb, die nicht länger als drei Tage im Monat währten, unschädlich seien, so müsse das für Tätigkeiten mit einer Dauer von drei

bis fünf Stunden pro Woche auch gelten. Zudem vertrete das BMF auch die Rechtsansicht, dass Arbeiten auf einer Auslandsbetriebsstätte eines österreichischen Bauunternehmens zu keiner Unterbrechung der Monatsfrist führten (EAS vom 1.12.1997, GZ 289/1-IV/4/97). In Verkenning der Rechtslage habe die Abgabenbehörde daher die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu Unrecht nicht gewährt. Der Bescheid verstoße auch gegen Gemeinschaftsrecht, da offensichtlich lt. Ansicht des BMF Arbeiten eines im Ausland beschäftigten Dienstnehmers in einer Auslandsbetriebsstätte für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung unschädlich seien und andererseits sehr kurzfristige Arbeiten eines im Inland beschäftigten Dienstnehmers am Firmensitz für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung schädlich sein sollten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Oktober 2011 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sei auch auf Grenzgänger anwendbar, welche vom ausländischen Arbeitgeber für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland außerhalb des normalen Einsatzortes eingesetzt würden (VfGH 30.9.10, G 29/10). § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dürfe im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit aber nicht in einer Weise ausgelegt werden, dass sie zu einer Besserstellung gegenüber Arbeitnehmern inländischer Betriebe führe. Ein Verlassen des normalen Einsatzortes in diesem Sinne bedeute somit ungeachtet des Vorliegens eines in- oder ausländischen Arbeitgebers, dass der Einsatz außerhalb der Gemeinde erfolgen müsse, in welcher sich der Sitz des Arbeitgebers befinde. Aus der vorgelegten Aufstellung ergebe sich, dass fast an jedem Arbeitstag, oft sogar zeitlich überwiegend, Arbeitseinsätze auf Baustellen in der Gemeinde, in welcher der Arbeitgeber seinen Sitz habe, erfolgt seien und nicht bloß (unschädliche) kurzfristige administrative Arbeiten am Firmensitz. Die Steuerbefreiung könne somit mangels Ausübung einer begünstigten Tätigkeit (durchgehend für über einen Monat) nicht gewährt werden.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2004 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Nochmals wies er darauf hin, dass er im Jahr 2009 nur an 118,5 Stunden, das seien rund 6% der Gesamtarbeitszeit, am Firmensitz notwendige Verwaltungsarbeiten durchgeführt habe und derart kurzfristige Arbeiten am Firmensitz keine schädliche Unterbrechung des begünstigten Zeitraumes bedeuten könnten.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Berufungsjahr anzuwendenden Fassung sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von

ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Arbeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Inländische Betriebe sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 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 gesetzliche Voraussetzung eines inländischen Betriebes ist im Berufungsfall nicht gegeben.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat aber die Rechtsauffassung vertreten, dass die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern zustehe, die bei in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder bei einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber beschäftigt seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH würden die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer alle Maßnahmen, die Unionsbürger in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Unionsgebiet benachteiligen könnten, verbieten. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, die die gleiche Tätigkeit ausübten, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt seien, die durchaus geeignet sei, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb auszuüben. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe verstoße daher gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 EGV (bzw. Art. 28 EWR-Abkommen und Art. 1 Freizügigkeitsabkommen Schweiz) und sei daher nicht anzuwenden. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechtes habe zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibe, in der sie nicht mehr in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe (UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 16.08.2006, RV/0252-F/05).

Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt. Darüber hinaus hat er aber auch eine Verfassungswidrigkeit

des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesehen. In mehreren Beschlüssen von 22. März 2010 (zB A 2010/0011-1) stellte er daher den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall zur Anwendung gelangenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 als verfassungswidrig aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hegte Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung, insbesondere im Licht deren Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermögen. In Entsprechung des vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Gesetzesprüfungsantrages hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnissen vom 30. September 2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf und entschied, dass die Aufhebung mit 31. Dezember 2010 in Kraft trete.

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Berufungsfall zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Berufungswerber in den Streitjahren bei einem Liechtensteiner Arbeitgeber beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht.

Als Anlagen gelten Industrianlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke. Unter den Begriff Bauwerke fallen sowohl der Hochbau (Errichtung von Gebäuden etc.) als auch der Tiefbau (Straßenbau, Kanalisation). Bauausführung ist die Errichtung oder Erweiterung von Hoch- und Tiefbauten (vgl. *Jakom/Laudacher*, 2010, § 3 Rz 35). Der Bw. war im Streitjahr als Bauleiter und Baukoordinator bei der Errichtung von Gebäuden tätig. Es lag somit eine Bauausführung vor, die als begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beurteilen ist.

Es liegt grundsätzlich auch eine *Auslandstätigkeit* iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. In mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass „Ausland“ jenes Gebiet ist, das außerhalb des österreichischen Staatsgebietes liegt (vgl. UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07). Die Steuerfreiheit stehe auch dann zu, wenn zB ein bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der Schweiz ausübe. Der Begriff „Ausland“ sei also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Somit sei die Schweiz „Ausland“ und eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit eine „Auslandstätigkeit“. Auf den Berufungsfall übertragen bedeutet dies, dass der bei einem liechtensteinischen Arbeitgeber beschäftigte Bw. jedenfalls eine Auslandstätigkeit ausgeübt hat.

Allerdings ist zu beachten, dass die innerstaatliche Beschränkung der Steuerbegünstigung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebstätten nur insoweit verdrängt wird, als mit dieser

Beschränkung eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern eintritt, die dieselbe Tätigkeit ausüben, aber bei einem ausländischen Betrieb beschäftigt sind. Eine solche Ungleichbehandlung ist im Berufungsfall jedenfalls in den Fällen, in denen der Bw. auf Baustellen in Balzers gearbeitet hat, nicht zu erkennen. Auch wenn die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für begünstigte Auslandstätigkeiten keine Mindestentfernung der Entsendung vom Stammsitz des Arbeitgebers vorsieht (weil einer derartigen Auslegung der Zweck der Regelung - die Exportförderung - entgegensteht; vgl. Beschluss des VwGH Zl. A 2010/0011-1), so ist damit doch notwendig verbunden, dass die Entsendung nicht nur an Orte außerhalb der gewöhnlichen Arbeitsstätte, sondern an Orte außerhalb des Gemeindegebietes des Stammsitzes erfolgt. Selbst wenn ein Arbeitgeber seinen Sitz zB in Feldkirch in Vorarlberg hat und seinen Arbeitnehmer zur einer Auslandstätigkeit ins nur wenige Kilometer entfernte benachbarte Liechtenstein entsendet, so setzt dieser Arbeitseinsatz jedenfalls voraus, dass der Arbeitnehmer das Gemeindegebiet, in dem sein Arbeitgeber ansässig ist, verlässt. Würde somit ein bei einem inländischen Betrieb beschäftigter Arbeitnehmer innerhalb des Gemeindegebietes, in dem sich der Betrieb befindet, zu einer Montage entsendet werden, so würde die Steuerbegünstigung nie zustehen, weil die Tätigkeit nicht im Ausland ausgeübt würde. Wenn daher im Berufungsfall die Steuerfreiheit in jenen Fällen, in denen der Bw. für seine Tätigkeit das Gemeindegebiet, in dem die Arbeitgeberin ansässig ist, nicht verlassen hat, nicht gewährt wird, ist damit keine Ungleichbehandlung verbunden. Im Gegenteil würde, stünde dem Bw. die Steuerfreiheit in diesen Fällen zu, nur weil er diese Tätigkeit im Ausland ausgeübt hat, insoweit eine Besserstellung gegenüber bei inländischen Betrieben beschäftigten Arbeitnehmern bewirkt. Eine Besserstellung von bei ausländischen Betrieben beschäftigten (in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen) Arbeitnehmern gegenüber Arbeitnehmern, die bei inländischen Betrieben beschäftigt sind, ist aber nicht Zweck der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Laut den vorliegenden Stundenlisten hat der Bw. das ganze Jahr 2009 über an den Projekten in Balzers gearbeitet und insoweit nichtbegünstigte Tätigkeiten ausgeübt. Damit steht die Steuerfreiheit aber auch für die an sich begünstigten Tätigkeiten in Maienfeld und Felsberg in der Schweiz nicht zu. Denn eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ist, dass die begünstigte Tätigkeit zumindest ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Die Monatsfrist ist nach Maßgabe des § 108 BAO zu ermitteln. Führt eine Person im Ausland sowohl begünstigte als auch nicht begünstigte Tätigkeiten aus, so muss die begünstigte Tätigkeit ohne Unterbrechung über einen Monat hinweg ausgeübt werden. Wird vor Erreichen der Monatsfrist neben der begünstigten Tätigkeit auch eine nichtbegünstigte Tätigkeit ausgeübt, so wird die begünstigte Tätigkeit dadurch unterbrochen und beginnt die Monatsfrist von

neuem zu laufen (vgl. Walch, SWI 2008, S 454 und 457). Durch die ganzjährige Tätigkeit des Bw. in Balzers wurde eine ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehende begünstigte Tätigkeit im Jahr 2009 nicht ausgeübt.

Hinzu kommt, dass der Bw. an nahezu jedem Tag, wenn auch nur für kurze Zeit, am Sitz der Arbeitgeberin gearbeitet hat. Wenn schon für Tätigkeiten innerhalb des Gemeindegebietes, in dem der Betrieb ansässig ist, die Begünstigung nicht zusteht, so gilt dies umso mehr für Tätigkeit im Betrieb selbst. Das Argument des Bw., am Firmensitz im Ausland durchgeführte Arbeiten seien nicht schädlich, weil die Lohnsteuerrichtlinien auch Dienstreisen in das Inland von bis zu drei Tagen für unschädlich halten, überzeugt nicht. Abgesehen davon, dass die Lohnsteuerrichtlinien für den Unabhängigen Finanzsenat nicht verbindlich sind, ist es ein Unterschied, ob ein Arbeitnehmer, der im Ausland tätig ist, für drei Tage im Monat am Stammsitz im Inland weilt oder ob er an nahezu jedem Tag im Jahr (auch) am Stammsitz arbeitet. In letzterem Fall kann nicht mehr von einer ausnahmsweisen Rückkehr in den Stammbetrieb gesprochen werden. Vielmehr zählt in diesem Fall der Stammbetrieb neben der Baustelle zum gewöhnlichen Arbeitsort des Bw. Aus diesem Grunde unterbrechen auch die Arbeiten am Stammsitz die begünstigte Tätigkeit und wurde auch aus diesem Grund die erforderliche Monatsfrist nicht erreicht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 14. Juni 2012