



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 12

GZ. RV/0132-S/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.S., vertreten durch Mag. Siegfried Höck, Wirtschaftstreuhänder, 5121 Ostermiething, Ziegelei 31, vom 28. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches:

Das steuerpflichtige Einkommen 2007 beträgt: € 16.046,56

### Entscheidungsgründe

Der Bw ist im Jahr als Montagetechniker bei der deutsche Firma B. Maschinenbau GmbH in S., Deutschland, beschäftigt und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Aufgrund des Vorliegens eines Wohnsitzes in Deutschland bis 10.7.2007 war der Bw in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Seit dem 11.7.2007 ist der Bw aufgrund eines

---

Wohnortwechsels nach Österreich in Deutschland beschränkt, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Für den Bw liegen die Grenzgängervoraussetzungen aufgrund seiner umfangreichen Reisetätigkeit im Zusammenhang mit den Auslandsmontagen (Italien, Weißrussland, Russ. Föderation, Türkei) nicht vor.

Mit den aus der unselbständigen Tätigkeit in Deutschland resultierenden Einkünften ist der Bw in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Die Bezüge werden in Deutschland besteuert und in Österreich für die Ermittlung der Einkommensteuer (Progression) herangezogen.

Aufgrund zwischenstaatlicher Regelungen ist der Bw mit jenen Einkommensteilen, die auf die Tätigkeiten außerhalb Deutschlands entfallen, in Österreich (unbeschränkt) steuerpflichtig.

Im Rahmen seiner Tätigkeit für das deutsche Unternehmen erfolgte im Jahr 2007, von 31.7.2007 bis 14.9.2007, eine Versendung des Bw nach Italien (siehe Lohnbescheinigung der Firma B. Maschinenbau GmbH vom 26.3.2008).

Das Finanzamt Salzburg setzte dementsprechend für jene Einkommensteile, die auf die Montagetätigkeit in Italien entfielen, Einkommensteuer an.

Dagegen er hob der Bw das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass das auf die Tätigkeit in Italien entfallende Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit der Steuerfreiheit nach § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 unterliege und in Österreich nur für Zwecke der Progression heranzuziehen wäre.

Gleichzeitig gab der Bw bekannt, dass er es verabsäumt hätte, in Deutschland für das Jahr 2007 erzielte Zinseinkünfte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 zu vermerken und ersuchte das Finanzamt die Zinserträge in die bereits eingereichte Einkommensteuererklärung mit dem besonderen Steuersatz von 25% aufzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2009 wurden die Zinserträge erklärungsgemäß der Einkommensteuer (Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen) unterworfen. Im Übrigen wies die Behörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab und begründete dies damit, dass es sich bei dem Arbeitgeber des Bw um keinen inländischen Arbeitgeber handeln würde und die Einkommensteuerbefreiung im Sinne der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 daher nicht angewendet werden könnte.

Der Bw stellte daraufhin den Antrag die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Die Einschränkung der Steuerfreiheit gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland, welche die gleiche Tätigkeit ausübten aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt

---

seien, dar. Diese Einschränkung stelle eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit iSd Art 39 EGV dar, weil die Regelung geeignet sei, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem Mitgliedsland ansässigen Betrieb aufzunehmen.

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

Festzuhalten ist zunächst, dass der Bw mit 11.7.2007 unter Beibehaltung seines deutschen Arbeitgebers in Deutschland seinen Wohnsitz nach Österreich aktenkundig verlegt hat. Angesichts dieser Sachlage ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass der Bw ab 11.7.2007 zufolge § 1 Abs 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt mit seinem Welteinkommen (in- und ausländische Einkünfte) einkommensteuerpflichtig ist.

Die Verteilung des Besteuerungsrechtes an Einkünften aus unselbständiger Arbeit (private Aktivbezüge) ist in den österreichischen DBA bzw DBA –Bestimmungen iSd Artikel 15 OECD-Musterabkommen geregelt (DBA-BRD, Art. 15, 23, BGBL III 2002/182, anzuwenden ab Veranlagung 2003).

Demnach hat Österreich Vergütungen, die eine in Österreich ansässige Person für auf deutschem Territorium ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, von der inländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt auszunehmen.

Mit jenen Einkommensteilen hingegen, die auf die Tätigkeit als Inbetriebnahmeingenieur in Ländern außerhalb Deutschlands entfallen, unterliegt der Bw in Österreich der Einkommensteuer.

Aus der vorgelegten Lohnbescheinigung durch das deutsche Unternehmen B. Maschinenbau GmbH ergibt sich, dass im Jahr 2007 eine Versendung des Bw durch den deutschen Arbeitgeber für die Zeit 31.7. 2007 bis 14.9. 2007 nach Italien erfolgte.

§ 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 lautet in der für das Streitjahr geltenden Fassung des BGBl I 161/2005 (Anm. AbgÄG 2005) wie folgt:

"Von der Einkommensteuer befreit sind auch 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 Betriebstätten 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 Unternehmungen 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 Bodenschätzten im Ausland."

Die oben zitierte Steuerbefreiungsbestimmung findet wortlautgemäß nur auf Arbeitnehmer "inländischer Betriebe iSd Legaldefinition im § 3 Abs 1 Z 10 lit a EStG 1988" Anwendung. Der Unabhängige Finanzsenat hat sich mit der Problematik dieser Gesetzesbestimmung bereits auseinandergesetzt (siehe dazu RV/0016-F/04 vom 29.5.2006, RV/0028-F/06 vom 22.6.2006, RV/1007-W/06 vom 16.8.2006 und RV/0184-F/05 vom 13.2.2008) und mehrfach entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal "inländischer Betrieb" des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 im Hinblick auf Art. 39 EGV (Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit) als gemeinschaftsrechtswidrig zu erachten sei und dabei ausgesprochen, dass § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 bei Zutreffen der übrigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen aufgrund des Anwendungsvorranges des Art. 39 EGV auch auf Arbeitnehmer von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Arbeitgebern Anwendung zu finden habe.

Dazu ist unter Hinweis auf die oben angeführten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates auszuführen:

Zur Klärung der Frage, inwieweit durch die Nichtanwendung des § 3 Abs 1 Z 10 lit b EStG 1988 gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Artikel 39 EGV verstößen wird, ist vorweg festzustellen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen. Der EuGH hat jedoch wiederholt darauf hingewiesen, dass diese ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben haben. Die im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften enthaltenen Grundfreiheiten sind daher auch im Einkommensteuerrecht zu beachten (vgl. ua EuGH 14.2.1995, *Rs C-279/93, Schumacker*).

Weiters ist festzustellen, dass die Grundfreiheiten im EGV unmittelbar anzuwenden sind, d.h., der einzelne kann sich gegenüber dem Mitgliedstaat darauf berufen, selbst wenn keine näheren Vorschriften aufgrund von sekundärem Gemeinschaftsrecht vorliegen. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes ist unmittelbares Gemeinschaftsrecht auch von den nationalen Verwaltungsbehörden zu beachten (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 21.6.1999, 97/17/0501-503). So hat der EuGH etwa im Urteil vom 29. April 1999, *Rs C-224/97, Ciola*, Randnummern 26 ff, festgestellt, dass die Bestimmungen des Vertrages zur Gründung der Europäischen

Gemeinschaft in der Rechtsordnung jedes Mitgliedstaates unmittelbar gälten und das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht vorgehe. Sie erzeugten daher Rechte zugunsten der Betroffenen, die die nationalen Behörden zu achten und zu wahren hätten, sodass ihnen entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts aus diesem Grunde unanwendbar würden. So unterlägen zum einen nicht nur die nationalen Gerichte, sondern auch alle Träger der Verwaltung einschließlich der Gemeinden und der sonstigen Gebietskörperschaften der Verpflichtung, jede entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet zu lassen.

Die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit und die zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen sind nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht auf Tätigkeiten anzuwenden, die keine Berührung mit irgendeinem der Sachverhalte aufweisen, auf die das Gemeinschaftsrecht abstellt, und die mit keinem relevanten Element über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen. Jedoch fällt nach dieser Rechtsprechung jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter die Vertragsbestimmungen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Jänner 1999, *Rs C-18/95, Terhoeve*, Randnummern 25 und 26).

Da der Berufungswerber im strittigen Zeitraum seinen Wohnsitz in Österreich innehatte und in Deutschland beschäftigt war, konnte er sich somit auf Artikel 39 EGV berufen.

Es war daher zu prüfen, ob § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG gegen Artikel 39 EGV verstößt .

Artikel 39 EGV lautet:

- (1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.
- (2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.
- (3) Sie gibt - vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen - den Arbeitnehmern das Recht,
  - a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;
  - b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;
  - c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach lediglich ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen aufgrund der Staatsbürgerschaft. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG sieht ungeachtet bestehender Doppelbesteuerungsabkommen eine inländische Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von Arbeitnehmern inländischer Betriebe vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang steht und deren Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Da in den Genuss der Steuerfreiheit jeder Arbeitnehmer unabhängig von seiner Herkunft und seinem Wohnsitz kommt, wenn er nur bei einem inländischen Betrieb beschäftigt ist und die begünstigte Auslandstätigkeit ausübt, scheint § 3 Abs 1 Z 10 EStG zunächst nicht gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu verstößen.

Der EuGH betrachtet steuerliche Maßnahmen aber selbst dann als diskriminierend, wenn zwar eine steuerliche Vorschrift nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Die Vorschriften über die Gleichbehandlung verbieten daher nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. zB Urteil vom 14. Februar 1995, *Rs C-279/93, Schumacker*, Randnummer 26).

Darüber hinaus hat der EuGH in seiner jüngeren Rechtsprechung das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollen sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten sie es doch auch, dass der

---

Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindert (vgl. Urteile vom 12. Dezember 2002, *Rs C-385/00, F.W.L. de Groot*, Randnummern 77 und 78, und vom 13. November 2003, *Rs C-209/01, Schilling*, Randnummern 24 und 25).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Berufungswerber im Streitjahr eine im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 lit b EStG 1988 begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt hat. Mit seinen auf die Auslandstätigkeit entfallenden Einkommensteilen ist er nach den österreichischen Steuervorschriften alleine deshalb einkommensteuerpflichtig geworden, weil er nicht bei einem inländischen, sondern bei einem deutschen Betrieb beschäftigt war. Zwar gibt es auch im deutschen Steuerrecht eine der österreichischen Befreiungsbestimmung vergleichbare Steuervergünstigung für Arbeitnehmereinkünfte bei bestimmten Auslandstätigkeiten (geregelt im sog. "Auslandstätigkeitserlass), allein diese findet im vorliegenden Fall keine Anwendung, weil der Berufungswerber in der fraglichen Zeit seinen Wohnsitz in Österreich hatte und mit den Auslandstätigkeitseinkünften daher in Österreich steuerpflichtig war. Eine derartige Einschränkung der Steuerbefreiung der begünstigten Auslandstätigkeit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stellt nach Meinung des unabhängigen Finanzsenats eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern mit Wohnsitz im Inland, die die gleiche Tätigkeit ausüben, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind, dar, die durchaus geeignet ist, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb anzunehmen. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 lit a EStG 1988 bedeutet daher jedenfalls eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne des Artikels 39 EGV.

Eine Maßnahme, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beeinträchtigt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann zulässig, wenn sie einen berechtigten Zweck verfolgt, der mit dem Vertrag vereinbar ist, und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem derartigen Fall muss die Anwendung einer solchen Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des in Rede stehenden Zweckes zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Zweckes erforderlich ist (vgl. zB Urteil vom 17. März 2005, *Rs C-109/04, Kranemann*, Randnummer 33). Ein derartiger Rechtfertigungsgrund ist in berufungsgegenständlichem Fall für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 entspricht inhaltlich im Wesentlichen § 3 Z 14 a EStG 1972, eingefügt durch das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550/1979. Zur rechtspolitischen Absicht dieser Steuerbefreiung führen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP Folgendes aus:

"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaus im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern (z.B. der Bundesrepublik Deutschland) für österreichische Unternehmen wettbewerbsnachteilig aus. Die vorliegende Novelle sieht daher eine Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von inländischen Arbeitnehmern vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland im Zusammenhang steht".

§ 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 bezweckt somit in erster Linie eine Förderung bestimmter Auslandstätigkeiten durch inländische Betriebe, in dem die auf die begünstigten Auslandstätigkeiten entfallenden Arbeitslöhne der Arbeitnehmer steuerbefreit und damit die Lohnkosten dieser Betriebe reduziert werden. Auch wenn mit dieser Förderung nicht gegen Artikel 87 EGV verstoßen wird (Verbot staatlicher Beihilfe), so widerstreitet die dem § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 zugrunde liegende Absicht, bestimmte Tätigkeiten inländischer Betriebe gegenüber ausländischen zu bevorzugen, doch jedenfalls dem im Europäischen Gründungsvertrag ausgedrückten Grundgedanken eines freien Binnenmarktes und ist daher nicht geeignet, die Einschränkung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit zu rechtfertigen. Auch sind keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses ersichtlich, die eine solche Einschränkung rechtfertigen würden, zumal rein wirtschaftliche Motive keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses darstellen und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle im Verhältnis zu Deutschland gegeben ist (vgl. EuGH vom 15. März 2005, *Rs C-39/04, Laboratoires Fournier SA*).

Im Lichte der ob zitierten Rechtsprechung des EuGH besteht aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates kein Zweifel an der Gemeinschaftswidrigkeit des § 3 Abs 1 Z 10 lit a EStG 1988. Da die Einschränkung der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine unzulässige Beschränkung der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstellt, war diese Bestimmung nach der vorzitierten Rechtsprechung des EuGH im vorliegenden Fall insoweit unangewendet zu lassen. Zusammenfassend wird somit festgestellt, dass für den auf die begünstigte Montagetätigkeit des Bw in Italien entfallende Gehaltsteil (€ 12.990,98) Österreich das Besteuerungsrecht zusteht, dieser aber aufgrund der vorliegenden Entscheidung gem. § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu belassen ist.

Der Berufung war diesbezüglich daher Folge zu leisten.

Im Übrigen darf auf die Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2009 verwiesen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 18. Mai 2009