



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Sadleder Friedrich KEG, Steuerberatungskanzlei, 4502 St. Marien, Linzer Straße 62a, vom 23. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 5. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	21.663,39 €	Einkommensteuer	4.125,97 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-7.352,06 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-3.226,09 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber stellte im Zuge seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2007 neben einem Antrag auf Berücksichtigung von Sonderausgaben den Antrag, seine ab 20.10.2007 von seinem Dienstgeber erhaltenen Bezüge steuerfrei zu stellen. Begründet wurde dies folgendermaßen: Der Berufungswerber sei von seinem Dienstgeber (Fa. X) nach Spanien entsandt worden, um dort die Aufgaben des Projektleiters für die Errichtung Flughafen Barcelona zu übernehmen, wobei diese Tätigkeit als Subauftragnehmer für die Fa. Y, Schweiz, ausgeübt wurde. Der Dienstgeber habe, obwohl es sich um eine begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 10 EStG gehandelt habe, laufend die Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt. Die Entsendevereinbarung lag dem Antrag bei.

Das Finanzamt stellte die betreffenden Bezugsteile nicht steuerfrei und begründete dies damit, dass Errichter der Anlage ein ausländisches Unternehmen (die Fa. Y, Schweiz) sei, weshalb die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht zum Tragen komme.

In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung wurde sinngemäß ausgeführt: Wie aus dem Entsendevertrag hervorgehe, sei die Entsendung des Berufungswerbers nach Spanien durch den österreichischen Dienstgeber erfolgt, der in Spanien als Subunternehmer tätig war. Die rechtliche Beurteilung der Finanzverwaltung, dass eine begünstigte Tätigkeit deshalb nicht vorliege, da Errichter der Anlage ein ausländisches Unternehmen sei, entspreche daher nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Auch die Lohnsteuerrichtlinien würden festhalten, dass der inländische Arbeitgeber nicht gleichzeitig Errichter der ausländischen Anlage sein müsse. Es sei ausreichend, wenn sich der Arbeitgeber an der Anlagenerrichtung bloß beteilige und eine im Gesetz aufgezählte Tätigkeit beisteuere. Es sei nicht entscheidend, ob der inländische Arbeitgeber als Errichter oder als Subunternehmer auftrete. Eine derartige Ablehnung der Steuerfreiheit würde auch der Freiheit des Dienstleistungsverkehrs widersprechen, die aber durch das EU-Recht zwingend beachtet werden müsse.

Eine in der Folge vorgenommene Überprüfung des Sachverhalts durch das für den Arbeitgeber zuständige Finanzamt ergab, dass die Bauausführung und Montage durch die Schweizer Firma erfolgt sei und diese Firma auch die Aufenthaltskosten samt Heimflügen direkt an den Berufungswerber erstattet habe. Die Löhne für diesen Zeitraum seien zwar von der österreichischen Firma direkt an den Berufungswerber überwiesen worden, im Gegenzug sei jedoch eine Rückerstattung dieser Kosten durch die Schweizer Firma erfolgt. Das Finanzamt erließ hierauf eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Im Vorlageantrag wurde unter Aufrechterhaltung des bisherigen Begehrens sinngemäß ausgeführt: Der Berufungswerber hätte im Rahmen eines Subauftrages die begünstigte Tätigkeit im Ausland für seinen österreichischen Dienstgeber zu erbringen gehabt. Er sei ausschließlich dem österreichischen Dienstgeber gegenüber berechtigt und verpflichtet gewesen. Es werde hiezu neuerlich auf den Entsendevertrag verwiesen. Hier werde bereits bestimmt, dass der österreichische Arbeitgeber zur Zahlung der Aufenthaltskosten samt Heimflügen verpflichtet sei. Wenn diese Verpflichtung vorweg von der Schweizer Firma getragen wurde, könne darin nur eine Reduzierung des Verwaltungsaufwandes, jedoch kein Übergang der Dienstgebereigenschaft erblickt werden. Auch die Art der Abrechnung des Subauftrages zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer sei nicht entscheidend. Entscheidend sei vielmehr, dass die zu erbringende Tätigkeit eine begünstigte Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG darstelle und diese Tätigkeit im Auftrag des inländischen Dienstgebers erbracht wurde und der Berufungswerber ausschließlich dem inländischen Dienstgeber verantwortlich war. Es sei auch nicht erforderlich, dass Errichter der Anlage ein österreichisches Unternehmen sein müsse, es sei nur gefordert, dass die Tätigkeit für den inländischen Betrieb erbracht werde. Im Übrigen sei auch die Gesetzmäßigkeit dieser Normierung anzuzweifeln: Die Verneinung des Subauftrages und der Steuerfreiheit würde nämlich auch den gemeinschaftlichen Regelungen des freien Dienstleistungsverkehrs entgegenstehen, da die Überlassung von Arbeitnehmern an ausländische Gestellungsnehmer gegenüber der Überlassung von Arbeitnehmern an inländische Gestellungsnehmer dadurch erschwert würde, dass unter sonst gleichen Bedingungen nur im letzteren Fall Steuerbefreiungen gewährt werden würden. Die Beschränkung der Steuerfreiheit auf inländische Betriebe widerspreche daher der EG-rechtlichen gebotenen Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung stellte Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht, steuerfrei, wobei

- a) inländische Betriebe Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebe von im Ausland ansässigen Arbeitgebern sind und
- b) begünstigte Auslandstätigkeiten die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestaltung 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 sind.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass der Berufungswerber im Berufszeitraum Arbeitnehmer im Sinn des § 47 Abs. 1 EStG war und ab 20. Oktober des Streitjahres Einkünfte für einen Auslandseinsatz in Zusammenhang mit der Errichtung von Anlagen bezogen hat. Während der Berufungswerber den Standpunkt vertritt, dass sein inländischer Arbeitgeber im Ausland als Subunternehmer an der Errichtung des dortigen Projektes beteiligt war und er in dessen Auftrag dort tätig geworden ist, wurde ihm die Steuerbefreiung im Sinn der oben zitierten gesetzlichen Regelung deshalb versagt, da vom Finanzamt die Feststellung getroffen wurde, dass Errichter der ausländischen Anlage nur das Schweizer Unternehmen war und der Berufungswerber im Rahmen einer Personalgestellung für dieses Unternehmen tätig wurde.

Nach dem Wortlaut der oben zitierten Steuerbefreiungsbestimmung muss der Arbeitgeber bzw. das Unternehmen, für das die Personalgestellung erfolgt, ein inländischer Betrieb sein. Wie jedoch der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrfach entschieden hat (vgl. z.B. UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04, UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06, u.a.), ist die Beschränkung der Steuerbefreiung auf inländische Betriebe im Hinblick auf Art. 39 EGV (Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit) als gemeinschaftsrechtswidrig zu erachten.

Artikel 39 EGV enthält seinem Wortlaut nach ein absolutes Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen aufgrund der Staatsbürgerschaft. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG sieht eine inländische Steuerbefreiung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit von Arbeitnehmern inländischer Betriebe vor, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland in Zusammenhang stehen 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, scheint diese gesetzliche Regelung zunächst nicht gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit zu verstoßen.

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 auch alle versteckten Diskriminierungen, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen könnten (vgl. z.B. EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker, Rn 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 Gemeinschaftsgebiet erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mit-

gliedstaates 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. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, F.W.L. de Groot, Rn 77 und 78; EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, Schilling, Rn 24 und 25).

Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, 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 (z.B. EuGH 14.2.1995, Rs C-279/93, Schumacker). Im Urteil vom 29.4.1999, Rs C-224/97, Ciola, hat der EuGH 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.

Im Sinn dieser Ausführungen hat der Unabhängige Finanzsenat in den oben genannten Entscheidungen ausgesprochen, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG bei Zutreffen der übrigen tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Lichte der Grundfreiheiten des Unionsrechtes entgegen dem Wortlaut so gelesen werden muss, dass die Steuerfreiheit auch Arbeitnehmern zusteht, die nicht bei einem inländischen Betrieb, sondern bei einem Betrieb im übrigen Unionsgebiet beschäftigt sind.

Mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizer Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen) ist die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gilt, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Es ist damit eine Gleichstellung mit der Schweiz hinsichtlich der Grundfreiheiten gewährleistet worden. Der Unabhängige Finanzsenat hat daher des weiteren in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe auch gegenüber Arbeitnehmern, die bei einem Schweizer

Betrieb beschäftigt sind, eine Ungleichbehandlung darstellt (z.B. UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 22.6.2006, RV/1007-W/06; UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07).

Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen mehrerer Beschwerden in Zusammenhang mit dieser Problematik die Bedenken betreffend Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geteilt hat und aus diesem Grund an den Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Aufhebung der Norm gestellt hat. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Entscheidung vom 30. September 2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit 31. Dezember 2010 in Kraft. Dies hat gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG zur Folge, dass auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles das Gesetz weiterhin anzuwenden ist. Damit ist auch im vorliegenden Fall die gesetzliche Regelung – unter Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen – noch anzuwenden.

Im vorliegenden Fall wurde dem Berufungswerber die Steuerbefreiung im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG nur deshalb versagt, weil er mit seiner ansonsten begünstigten Auslandstätigkeit für ein Schweizer Unternehmen tätig geworden ist. Im Sinn der zuvor zitierten Rechtsprechung gilt auch hier, dass die Einschränkung der Steuerbefreiung lediglich auf den Fall, dass sein inländischer Arbeitgeber im Ausland als Unternehmer tätig geworden wäre, eine unzulässige Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstellt, weshalb dieser Teil der gesetzlichen Regelung unangewendet zu lassen ist. Damit ist der auf die Auslandstätigkeit entfallende Gehaltsteil steuerfrei zu belassen.

Hinsichtlich der Höhe des steuerfreien Einkommens folgt der Unabhängige Finanzsenat der vom Berufungswerber vorgelegten Ermittlung der Auslandsbezüge 2007, aus der sich ein steuerfreier Anteil am Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 6.524,04 € ergibt. Damit vermindern sich die steuerpflichtigen Bezüge von bisher 29.072,67 € auf 22.548,63 €. Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2007 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 14. Jänner 2011