



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Trias Wirtschaftstreuhand GmbH, 6800 Feldkirch, Reichsstraße 126, vom 12. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Jahr 2004 als Servicetechniker bei einem international führenden Unternehmen im Bereich der Dünnschicht-, Vakuum- und Präzisionstechnologie in Liechtenstein tätig. Mit seinen aus dieser Tätigkeit im Jahr 2004 erzielten Einkünften wurde er zunächst vom Finanzamt als Grenzgänger zur Einkommensteuer veranlagt.

Gegen den entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2004 erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2005 Berufung, die seine Steuervertretung zusammengefasst wie folgt begründete: Nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 seien Einkünfte, die Arbeitnehmer für ihre begünstigte Auslandstätigkeit von ihrem Arbeitgeber steuerfrei bezögen, steuerfrei, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehe. Nach Artikel 39 des EG-Vertrages sei es als unzulässige Diskriminierung zu werten, wenn die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur Arbeitnehmern inländischer Betriebe

gewährt würden. Demnach müssten- wie auch der unabhängige Finanzsenat entscheiden habe- auch Dienstnehmer ausländischer Firmen die Steuerbefreiung beanspruchen können, sofern die sonstigen Voraussetzungen vorlägen. Der Berufungswerber sei laut beiliegender Bestätigung seines Arbeitgebers von 1. Mai bis 7. Juli 2004 in Shanghai, China und ab 17. Dezember 2004 in Longtown, Taiwan, tätig gewesen. Er habe dort an der Montage von Vakuumbeschichtungsanlagen mitgearbeitet. Dabei habe es sich um eine begünstigte Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 gehandelt. Die auf diese Auslandstätigkeit entfallenden Einkommensteile des Jahres 2004 seien daher von der Einkommensteuer zu befreien.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2005 als unbegründet ab.

Am 3. November 2005 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In seiner Entscheidung vom 5.10.2005, RV/0016-F/04, UFSaktuell 2005/Nr. 11-12, S 393 ff., hat der unabhängige Finanzsenat entschieden, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 für Auslandsmontage auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art 39 EGV verstoße und der auf die begünstigte Montagetätigkeit außerhalb Deutschlands entfallende Gehaltsteil eines (bei einem deutschen Unternehmen beschäftigten) Servicetechnikers mit Wohnsitz in Österreich somit steuerfrei zu belassen sei.

Im vorliegenden Fall ist nun strittig, ob die Steuerfreiheit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z leg. cit. auch zur Anwendung gelangt, wenn der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Fürstentum Liechtenstein beschäftigt ist.

Liechtenstein ist seit 1.1.1995 Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR). Das Abkommen über den EWR trat am 1.1.1994 in Kraft und wurde von den damals zwölf EU-Staaten sowie den sechs EFTA-Staaten, zu denen auch Österreich zählte, ratifiziert. Das EWR-Abkommen ist ein multinationaler völkerrechtlicher Vertrag traditioneller Art, der von der österreichischen Rechtsordnung übernommen und grundsätzlich unmittelbar anwendbar ist. Das EWR-Abkommen betrifft zwar die direkten Steuern nicht unmittelbar, die Vertragsstaaten des EWR müssen aber auch auf dem Gebiet der Steuern ihre Befugnisse unter Wahrung der

Grundfreiheiten ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (vgl. VwGH 3.8.2000, 98/15/0202).

Artikel 1 des EWR-Abkommens normiert das Ziel, eine beständige und ausgewogene Stärkung der Handels- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Vertragsparteien unter gleichen Wettbewerbsbedingungen und die Einhaltung gleicher Regeln zu fördern, um einen homogenen Europäischen Wirtschaftsraum zu schaffen (Abs 1).

Diese Ziele soll durch folgende Freiheiten bzw. Maßnahmen verwirklicht werden:

- a) den freien Warenverkehr,
- b) die Freizügigkeit,
- c) den freien Dienstleistungsverkehr,
- d) den Kapitalverkehr,
- e) die Einrichtung eines Systems, das den Wettbewerb vor Verfälschungen schützt und die Befolgung der diesbezüglichen Regeln für alle in gleicher Weise gewährleistet sowie
- f) eine enge Zusammenarbeit in anderen Bereichen wie Forschung und Entwicklung, Umwelt, Bildungswesen und Sozialpolitik (Abs. 2).

Inhaltlich bezweckt das EWR-Abkommen somit die Übernahme der vier Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes.

Die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit wird in Artikel 28 EWR-Abkommen definiert.

Er lautet:

"(1) Zwischen den EG-Mitgliedstaaten und den EFTA Staaten wird die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten 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 EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten frei zu bewegen;

c) sich im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates 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 EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates zu verbleiben.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung im öffentlichen Dienst.

(5) Die besonderen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind in Anhang V enthalten"

Artikel 28 EWR-Abkommen stimmt weitgehend mit Artikel 39 EGV überein.

Das EWR-Abkommen ist ein Abkommen im Sinne des Artikel 310 EGV. Derartige Abkommen sind von ihrem Inkrafttreten an integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung und daher im Sinne der Rechtsprechung des EuGH auszulegen (vgl. etwa EuGH vom 15. Juni 1999, C-321-/92). Das in Artikel 28 EWR-Abkommen normierte Diskriminierungsverbot ist daher ebenso wie Artikel 39 EGV im Sinne eines Beschränkungsverbotes zu verstehen.

Dies bedeutet, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe auch eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Sinne des Artikel 28 EWR-Abkommen darstellt.

Was allfällige Rechtfertigungsgründe der in Frage stehende Einschränkung nach dem EGV anlangt, begnügt sich der unabhängige Finanzsenat sinngemäß zu wiederholen, was er bereits in Bezug auf das Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06, <http://findok.bmf.gv.at>) ausgesprochen hat: Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist eine

Arbeitnehmerfreizügigkeit nur dann gerechtfertigt, wenn sie einen berechtigten Zweck verfolgt, der mit dem Vertrag vereinbar 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 EuGH 30.11.1995, C-55/94, 17.3.2005, Rs C-109/04). Als Rechtfertigungsgründe anerkennt der EuGH insbesondere die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der Steueraufsicht.

Von einer Kohärenz eines Steuersystems wird gesprochen, wenn steuerliche Vorschriften so aufeinander abgestimmt sind, dass ein steuerlicher Vorteil durch einen steuerlichen Nachteil ausgeglichen wird. Mit dem Urteil vom 28.1.1992, Rs C-204/90, *Bachmann*, hat der EuGH eine derartige Kohärenz als Rechtfertigungsgrund zugelassen. Nach diesem Verständnis könnte von einer steuerlichen Kohärenz im vorliegende Fall nur dann gesprochen werden, wenn der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Bestimmung gegenüber stünde, die mit der Steuerfreiheit direkt korrespondieren und den Steuervorteil wieder kompensieren würde. Das ist aber nicht der Fall. Die in Frage stehende Einschränkung der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung kann daher nicht aus Gründen der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt werden.

Fraglich ist aber, ob die Beschränkung der Steuerfreiheit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe im Verhältnis zu Liechtenstein nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt ist, die Wirksamkeit der Kontrolle zu gewährleisten. Der EuGH hat derartige in Vorabentscheidungsverfahren immer wieder vorgebrachte Rechtfertigungen in der Regel mit dem Hinweis auf die Richtlinie 77/99, die eine umfassende Amtshilfe im Gemeinschaftsgebiet gewährleistet, abgelehnt. Außerdem hindere nichts die Steuerbehörden daran, vom Steuerpflichtigen alle Belege abzuverlangen, die für die Beurteilung der entscheidungswesentlichen Frage notwendig seien (vgl. etwa EuGH 3.10.2002, *Danner*, Rs C-136/00).

Mit Liechtenstein besteht nun kein der Richtlinie 77/99 vergleichbares Rechts- und Vollstreckungshilfeabkommen. Das bedeutet aber, dass den inländischen Steuerbehörden eine Überprüfung der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988, wie bei Arbeitnehmern, die bei inländischen Betrieben oder bei Betrieben in anderen EU-Mitgliedstaaten beschäftigt sind, nicht möglich ist. Die steuerlichen Kontrollmöglichkeiten der inländischen Steuerbehörden sind somit gegenüber Sachverhalten, die ihre Wurzeln in der Schweiz haben, eingeschränkt.

Damit ist die Berufung aber noch nicht zu Ungunsten des Berufungswerbers entschieden. Wie bereits weiter oben ausgeführt, anerkennt der EuGH Beschränkungen einer Grundfreiheit nur,

wenn diese einem berechtigten Zweck dient, die Anwendung einer die Grundfreiheit beschränkenden Maßnahme auch geeignet ist, die Verwirklichung dieses Zweckes zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Zweckes erforderlich ist (vgl. zB EuGH 30.11.1995, C-55/94, 17.3.2005, Rs C-109/04).

Nun ist es nicht der Zweck der Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe, die Steueraufsicht zu wahren. Mit der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung sollen vielmehr bestimmte Auslandstätigkeiten durch inländische Betriebe gefördert werden, in dem die auf die begünstigten Auslandstätigkeiten entfallenden Arbeitslöhne der Arbeitnehmer steuerbefreit und damit die Lohnkosten dieser Betriebe reduziert werden. Gleichzeitig soll damit Arbeitnehmern inländischer Betriebe ein Anreiz geboten werden, bestimmte Tätigkeiten im Ausland auszuüben. Dementsprechend führen die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP., zur rechtspolitischen Absicht aus:

"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaus die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen, wirkt sich die derzeitige steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsendeten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern (zB 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 die Unterstützung der Wettbewerbsfähigkeit des heimischen Anlagenbausektors im Ausland, nicht aber die Wahrung der nationalen Steueraufsicht.

Zudem wäre die generelle Ablehnung der Steuerfreiheit begünstigter Auslandstätigkeiten von Arbeitnehmern, die bei liechtensteinischen Betrieben beschäftigt sind, unverhältnismäßig. Das Ziel der steuerlichen Kontrolle kann auch dadurch erreicht werden, dass im Einzelfall die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung überprüft werden. Da ein Auslandssachverhalt vorliegt, trifft die die Steuerbefreiung geltend machende Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO³, § 115, Tz 10). Mit dieser Mitwirkungspflicht sollen die eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit der Behörden bei Auslandssachverhalten und fehlende Amtshilfemöglichkeiten kompensiert werden. Es kann daher vom Abgabepflichten verlangt werden, dass er die Voraussetzungen der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 10 leg. cit. nachweist. Dabei kann es ihm zugemutet werden, dass er auch entsprechende Unterlagen von seinem Arbeitgeber beibringt und selbst Vorsorge für den Nachweis trifft. Die Abgabenbehörde hat dann unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gelingt der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht, so trifft die Beweislast, da es

sich um steuerbegünstigende Tatsachen handelt, den Abgabepflichtigen (vgl. Kotschnigg in ÖStZ 1992, S 82 ff., Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 4. Auflage, 264 sowie VwGH 28.2.1995, 95/14/0016).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber zum Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. eine Bestätigung seines Arbeitgebers vorgelegt. Dieser bestätigt darin, dass der Berufungswerber vom 14. Mai bis 7. Juli 2004 bei NEC, Shanghai, China und vom 17. Dezember 2004 bis 19. April 2005 bei CPT Longtan, Taiwan, Montagen und Inbetriebnahmen von Vakuumsbeschichtungsanlagen zur Flachbildschirmherstellung durchgeführt habe. Bei diesen Einsätzen habe es sich um PECVD Vakuumsbeschichtungsmaschinen gehandelt, die beim Kunden vor Ort montiert und in Betrieb genommen worden seien. Der Berufungswerber habe als Systemtechniker die Anlagen montiert, schrittweise hochgefahren und auch alle Funktionen überprüft. Diese Arbeit habe elektrische Tests, Vakuumperformances, Sicherheitseinrichtungen und eine Hardware-Schulung des Personals beinhaltet. Seine Arbeit sei erledigt gewesen, sobald die Anlagen nach Spezifikationen funktioniert und somit dem Kunden hätten übergeben werden können. Zum Nachweis des Orts und der Dauer seiner Tätigkeit hat er weiters Abrechnungen über Reisespesen sowie Zeitnachweise vorgelegt.

Gegen die Glaubwürdigkeit der vorgelegten Unterlagen bestehen nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken. Der Berufungswerber hat daher im Jahr 2004 an 70 Tagen eine begünstigte Auslandstätigkeit iSd § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. ausgeübt. Dementsprechend waren 70/365 (19,18%) seiner Einkünfte als Grenzgänger von der Einkommensteuer zu befreien. Gleichzeitig waren die abziehbaren Versicherungsbeiträge, das Pendlerpauschale und die anrechenbare Quellensteuer um diesen Bruchteil zu kürzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 16. August 2006