

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Prokurist Bernd Feldkircher (Wirtschaftskammer) und Dr. Klaus Holbach (Arbeiterkammer) im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen des MS, vertreten durch die Dr. E Igerz & Co Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 und vom 13. Jänner 2004 bzw. 12. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 nach der am 6. Juli 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist als Servicetechniker bei einem deutschen Webmaschinenhersteller an dessen Hauptsitz in L beschäftigt. In den Streitjahren 1998 bis 2002 war er hauptsächlich auf Montage eingesetzt, und zwar überwiegend in Ländern außerhalb Deutschlands. Da er seinen Wohnsitz in Österreich innehatte, war er aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland sowie den jeweiligen Tätigkeitsstaaten mit jenen Einkommensteilen, die auf die Tätigkeiten außerhalb Deutschlands entfielen, in Österreich (unbeschränkt) steuerpflichtig. Das Finanzamt Feldkirch setzte

dementsprechend für jene Einkommensteile, die auf die Montagetätigkeit in Ländern außerhalb Deutschlands entfielen, Einkommensteuer fest.

Dagegen erhab der Berufungswerber das Rechtsmittel der Berufung, die seine steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG seien Einkünfte für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) steuerfrei, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgehe. Jene Einkünfte, welche auf die im Ausland ausgeübte Montage entfielen, wären daher grundsätzlich steuerfrei. Die Steuerbefreiung komme allerdings nur zur Anwendung, wenn es sich um einen Arbeitnehmer eines inländischen Betriebes handle (lit. a). Aufgrund der Tatsache, dass der Berufungswerber ein Arbeitnehmer eines in Deutschland ansässigen Betriebes sei, werde dieser von der innerstaatlichen Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG ausgeschlossen. Der angefochtene Bescheid sei aus folgenden Gründen rechtswidrig:

1. Der Abgabenpflichtige werde durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt. Die Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 führe zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte aus der begünstigten Auslandstätigkeit eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen, welcher ein Dienstverhältnis mit einem inländischen Unternehmen habe, nicht besteuert würden.

Gleichzeitig würden die Einkünfte des Berufungswerbers aus einer begünstigten Auslandstätigkeit, welcher ein Dienstverhältnis mit einem in Deutschland ansässigen Unternehmen habe, in Österreich voll besteuert. Es liege daher eine Ungleichbehandlung von österreichischen Staatsbürgern bei gleichem Sachverhalt vor. Die Einschränkung der Begünstigung auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe sei daher verfassungswidrig. Nach ständiger Rechtssprechung des Verfassungsgerichtshofes widerspreche es dem Gleichheitsgrundsatz, wenn wesentlich Gleicher ohne sachliche Rechtfertigung ungleich behandelt werde.

2. Der angefochtene Bescheid verstöße zudem gegen das Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union. Die direkten Steuern fielen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssten jedoch ihre Befugnisse in diesem Bereich unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben. Die Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe verstöße gegen mehrere Grundrechte des EG-Vertrages. Insbesondere verstöße diese Einschränkung gegen das Grundrecht der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit und gegen die Wettbewerbsregeln. Durch diese Einschränkung des Anwendungsbereiches der Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 werde ein in Österreich ansässiger Dienstnehmer daran gehindert oder davon abgehalten, im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.

Aufgrund der steuerlichen Ungleichbehandlung eines in Österreich ansässigen Auslandsmonteurs, welcher Dienstnehmer eines inländischen Betriebes sei, im Vergleich zu einem in Österreich ansässigen Auslandsmonteur, welcher Dienstnehmer eines ausländischen Betriebes sei, müsste der Auslandsmonteur vom ausländischen Dienstgeber ein wesentlich höheres Bruttogehalt erhalten, damit dieser das gleiche Nettogehalt wie der Auslandsmonteur eines inländischen Dienstnehmers erhalte. Unter der Annahme, dass der Abgabenpflichtige in Österreich einem Durchschnittssteuersatz in Höhe von 25 Prozent unterliege, müsste der Abgabenpflichtige vom ausländischen Dienstnehmer ein Bruttogehalt beziehen, welches um rund ein Drittel über dem Bruttogehalt des österreichischen Dienstgebers liege, wie nachfolgendes Beispiel zeige:

| | |
|---|-----------|
| Bruttogehalt des österreichischen Dienstgebers: | 40.000 € |
| Steuerfreie Bezüge wegen Auslandsmontage: | -40.000 € |
| Nettobezüge | 40.000 € |
| Bruttogehalt des ausländischen Dienstgebers: | 53.333 € |
| 25 % Einkommensteuer | -13.333 € |
| Nettobezüge | 40.000 € |
| Bruttogehalt des ausländischen Dienstgebers: | 40.000 € |
| 25 % Einkommensteuer | -10.000 € |
| Nettobezüge | 30.000 € |

Der Ausschluss eines Auslandsmonteurs von der Steuerbefreiung gem.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, wenn dieser nicht bei einem inländischen Dienstgeber beschäftigt sei, stelle aufgrund der steuerlichen Benachteiligung für einen in Österreich ansässigen Dienstnehmer eine erhebliche Behinderung dar, ein Dienstverhältnis mit einem ausländischen Dienstgeber einzugehen. Aus der nationalen Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 ergebe sich, dass Einkünfte von Arbeitnehmern, welche eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 im Auftrage eines inländischen Betriebes ausübten, in Österreich steuerfrei seien. Hingegen seien Einkünfte von in Österreich steuerpflichtigen Arbeitnehmern, welche dieselbe Tätigkeit für einen ausländischen Betrieb ausübten, steuerpflichtig. Eine Regelung wie jene des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. stelle ein finanzielles Hindernis dar, das einen Arbeitnehmer davon abhalten könne, einen Arbeitsplatz in einem

Mitgliedstaat anzutreten. Unabhängig davon, ob die Wahl des Arbeitsplatzes bei einem ausländischen Betrieb aus persönlichen oder anderen Gründen getroffen werde, beeinträchtige eine Regelung wie jene des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, was grundsätzlich nach Artikel 39 EGV untersagt sei.

3. Des Weiteren werde mit der in Rede stehenden Bestimmung gegen das Verbot staatlicher Beihilfe verstößen, denn mit der Einführung der Steuerbefreiung am 18.12.1979 sei offensichtlich auch das Ziel verfolgt worden, den österreichischen Unternehmen, welche im Anlagenbau tätig seien, einen Wettbewerbsvorteil gegenüber ihren ausländischen Konkurrenten zu verschaffen. Die Befreiung der auf die Auslandstätigkeit entfallenden Dienstnehmereinkünfte habe zur Folge, dass der Dienstnehmer ein wesentlich höheres Einkommen nach Steuern erhalte als ein vergleichbarer Auslandsmonteur in einem anderen Mitgliedsland der Europäischen Union. Im Ergebnis bedeute dies für den österreichischen Dienstgeber, dass er dem Dienstnehmer unter Hinweis auf die Steuerbefreiung ein wesentlich geringeres (Brutto)Gehalt bezahlen müsse als der in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union ansässige Konkurrent. Dies führe dazu, dass der österreichische Unternehmer gegenüber seinen Konkurrenten in anderen Mitgliedsländern einen effektiven Lohnkostenvorteil habe. Diese indirekt dem österreichischen Unternehmen zukommende Begünstigung führe zu einer Verfälschung des Wettbewerbes innerhalb bestimmter Produktionszweige. Die Einschränkung der Steuerbefreiung auf Arbeitnehmer von inländischen Unternehmen sei eine unzulässige staatliche Beihilfe und stehe daher im Widerspruch zu Artikel 87 des EGV.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass die Einschränkung der innerstaatlichen Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer von inländischen Betrieben verfassungswidrig sei, da der Abgabenpflichtige in seinem Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt werde.

Die Einschränkung der innerstaatlichen Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer von inländischen Betrieben sei darüber hinaus rechtswidrig, da sie geltendem Gemeinschaftsrecht widerspreche. Insbesondere verstöße diese Einschränkung gegen das Recht der Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art 39 EGV, vorher Artikel 48 EGV) und stelle eine verbotene staatliche Beihilfe an inländische Betriebe im Sinne des Artikel 87 EGV dar.

Der in Artikel 5 Abs. 3 EG-Vertrag verankerte Grundsatz der Gemeinschaftstreue verpflichtet alle Träger öffentlicher Gewalt in den Mitgliedsstaaten zur Beachtung des Gemeinschaftsrechts. Da das Gemeinschaftsrecht Vorrang vor entgegen stehendem nationalem Recht habe, sei die Einschränkung der Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe bereits von den nationalen Verwaltungsbehörden zu negieren und der Sachverhalt so zu behandeln, als ob es diese

Einschränkung nicht gäbe (acte-clair-Doktrin des EuGH). In seinem Urteil vom 25.2.1963, Rs C-26/62, van Gend & Loos, habe der EuGH festgestellt, dass der EG-Vertrag unmittelbare Wirkungen erzeuge und individuelle Rechte begründe, welche die staatlichen Gerichte zu beachten hätten.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsverfahrensentscheidungen vom 10. November 2003 (Einkommensteuer 2002) und vom 15. September 2003 (Einkommensteuer 1998 bis 2001) in der Sache als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2003 und vom 5. Oktober 2004 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Am 26. April 2005 ergänzte der Berufungswerber die Berufungsausführungen durch den Verweis auf das Urteil des EuGH vom 17. März 2005 in der Rechtssache C-109/04. In diesem Urteil gehe es um die Frage, ob eine nationale Vorschrift, welche einem Rechtsreferendar, der einen Teil seiner vorgeschriebenen Ausbildung bei einer Wahlstation in einem anderen Mitgliedstaat absolviere, den Anspruch auf die außerhalb des deutschen Hoheitsgebietes angefallenen Reisekosten verwehre, mit Artikel 48 EGV (nunmehr Artikel 39 EGV) vereinbar sei. Der EuGH komme in seinem Urteil zum Ergebnis, dass er wiederholt entschieden habe, dass die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung von beruflichen Tätigkeiten aller Art im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern sollten und Maßnahmen, welche die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie eine Erwerbstätigkeit im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ausübten, mit Artikel 39 EGV nicht vereinbar seien. Der EuGH habe in diesem Urteil auch festgestellt, dass Maßnahmen, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beeinträchtigten, nur dann zulässig seien, wenn sie einen berechtigten Zweck verfolgten, der mit dem Vertrag vereinbar sei und aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei. Wenn für den EuGH schon die Verwehrung von Fahrtkostenvergütungen eine Verletzung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstelle, könne mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass die Verwehrung von Steuerbefreiungen für den EuGH eine krasse Verletzung des Grundsatzes der Freizügigkeit darstellen müsse.

Die Beurteilung, ob eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 leg. cit. vorliege, sei bei einem Arbeitnehmer eines deutschen Unternehmens ohne Probleme möglich, da mit keinem Land der Europäischen Union ein so intensives Rechtshilfeabkommen abgeschlossen worden sei. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses, welche die Verwehrung der Steuerbefreiung an Arbeitnehmer ausländischer Betriebe rechtfertigen würden, lägen nicht vor, da nach ständiger Rechtsprechung des EuGH rein wirtschaftliche Motive keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses darstellten, die eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigten. Auch bloße verwaltungstechnische Nachteile in der

Steuerbefreiung könnten die Verwehrung der Steuerbefreiung nicht rechtfertigen, da mit Deutschland ein Rechtshilfeabkommen bestehen und somit die erforderlichen Sachverhalte leicht erhoben werden könnten. Da den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer unmittelbare Wirkung zuzuerkennen sei, müsse die innerstaatliche Beschränkung durch § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a leg. cit. von der unmittelbaren Wirkung des Artikel 39 EGV verdrängt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz

Was den vom Berufungswerber behaupteten Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Artikel 2 StGG angeht, begnügt sich der unabhängige Finanzsenat darauf hinzuweisen, dass zur Klärung verfassungsrechtlicher Fragen ausschließlich der Verfassungsgerichtshof zuständig ist.

Verbotene staatliche Beihilfe

Artikel 87 EGV (vormals Artikel 92 EG) bestimmt: "*Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche Beihilfen, gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.*"

Sind die Voraussetzungen erfüllt, so ist die staatliche Maßnahme grundsätzlich gemeinschaftsrechtlich verboten. Eine Maßnahme kann allerdings von der Kommission nach Art 87 Abs. 2 und Abs. 3 EGV genehmigt werden. Neue Beihilfen, d.h. alle nach dem Beitrittstag zur Gemeinschaft gesetzten Maßnahmen, müssen von der Kommission schon vor ihrer Durchführung zur Beurteilung angemeldet werden. Unterbleibt diese Notifizierung, greift das unmittelbar anwendbare Durchführungsverbot des Art 88 Abs. 3 Satz 3 EGV.

Für Altbeihilfen – also alle schon zum Beitrittsjahr bestehenden Beihilfenregelungen – sieht Art 88 Abs. 1 EGV dagegen lediglich eine fortlaufende Überprüfung durch die Kommission vor. Bis zum Erlass einer ausdrücklichen kommissionellen Unvereinbarkeitsbescheinigung gelten derartige Altbeihilfen als rechtmäßig und können nicht vor nationalen Instanzen zu Fall gebracht werden (vgl. SWI 2004, 4). Die in Rede stehende Vorschrift wurde mit BGBI. 1979/550 am 18. Dezember 1979 in § 3 Z 14a in das EStG 1972 aufgenommen und inhaltsgleich in das Einkommensteuergesetz 1988 übernommen. Die Steuerbefreiung des § 3 Z 10 EStG 1988 gilt daher, wenn sie denn überhaupt als staatliche Beihilfe eingestuft werden sollte (diese Frage kann hier offen bleiben), jedenfalls als Altbeihilfe im Sinne des

oben Ausgeführten. Da eine kommissionelle Unvereinbarkeitsbescheinigung nicht vorliegt, ist diese Beihilfe als erlaubte Beihilfe anzusehen.

Verstoß gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit Artikel 48 EG (jetzt Artikel 39 EGV).

Vorweg ist 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 unterlagen 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 in den Streitjahren 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 oder nicht.

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 prima vista 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 in den Streitjahren 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 unabhängiger Finanzsenat 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. z.B. 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 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 (siehe oben), 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 obzitierten 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. Im Sinne der sog. "acte-clair" Doktrin bedurfte es daher zur Beurteilung dieser Frage auch keiner Vorabentscheidung des EuGH (vgl. Schweitzer/Hummer, Europarecht, 5. Auflage, Rz 529). 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.

Den Berufungen war daher Folge zu leisten.

Hinsichtlich der Steuerbemessung für die einzelnen Jahre folgt der unabhängige Finanzsenat nach Einholung einer Stellungnahme durch das Finanzamt den vom Steuerberater des Berufungswerbers am 28. September 2005 vorgelegten Gehaltsaufteilungen auf begünstigte und nicht begünstigte Montagetätigkeiten sowie auf den Innendienst entfallende Gehaltsteile. Danach teilte sich der (Netto)gehalt der Jahre 1998 bis 2002 in folgende Teilbeträge:

| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 |
|--------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Steuerpfl. Einkünfte | 36.722,39 € | 43.985,82 € | 48.496,61 € | 52.014,55 € | 54.376,14 € |
| Entgelt Deutschland | 9.931,28 € | 1.682,02 € | 5.842,32 € | 6.393,89 € | 3.836,56 € |
| Entgelt begünstigt | 26.791,11 € | 37.518,73 € | 38.458,24 € | 39.122,13 € | 16.278,18 € |
| Entgelt nicht begünstigt | | 4.785,07 € | 4.196,05 € | 6.498,53 € | 34.261,40 € |

Für den auf die Innendiensttätigkeit in Deutschland entfallenden Gehaltsteil steht das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-BRD Deutschland zu. Für den auf die begünstigte Montagetätigkeit entfallenden Teil steht das Besteuerungsrecht aufgrund der Montageregelung in den verschiedenen anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen zwar Österreich zu, dieser ist aber aufgrund der vorliegenden Entscheidung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 steuerfrei zu belassen, während der auf die nicht begünstigte

Montagetätigkeit entfallende Gehaltsteil steuerpflichtig ist.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 5. Oktober 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: