



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0028-F/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch die Dr. E. Igerz & Co Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, vom 14. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 nach der am 25. April 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2004 festgesetzt mit		0,00 €
Einkünfte aus Gewerbetrieb	-1.659,50 €	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	29.130,64 €	
Davon steuerfrei gem. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988	27.650,25 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		-179,11 €
Einkommensteuer		0,00 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist als Service-Techniker bei einem internationalen Webmaschinenhersteller an dessen Stammsitz in der Schweiz beschäftigt. Im Jahr 2004 war

er hauptsächlich bei Montagetätigkeiten im Ausland (Ägypten, Türkei, Südafrika, Mauritius, Madagaskar, Deutschland, Norwegen) eingesetzt. Für die auf die Auslandsmontage entfallenden Einkunftsteile machte er im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 die Einkommensteuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 geltend, obwohl er in dieser Zeit nicht bei einem inländischen Betrieb beschäftigt war. Seine steuerliche Vertretung begründete dies wie folgt: Obwohl der Berufungswerber eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 ausgeübt habe, werde ihm die Steuerfreiheit lediglich deshalb versagt, weil er nicht bei einem inländischen, sondern bei einem Schweizer Betrieb angestellt gewesen sei. Die Einschränkung der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 10 leg. cit. auf Dienstnehmer inländischer Betriebe sei verfassungswidrig. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des §3 Abs 1 Z 10 leg. cit. stelle zudem eine unzulässige Beschränkung der Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar und habe daher insoweit unangewendet zu bleiben. Denn mit dem Abkommen über den freien Personenverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen, kurz: FZA), das seit 1. Juli 2002 in Kraft sei, sei eine Gleichstellung mit der Schweiz hinsichtlich der Grundfreiheiten hergestellt worden.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 3. Februar 2006 die Einkommensteuer für das Jahr 2004 ohne Berücksichtigung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 fest, weil diese laut Gesetz eben nur Arbeitnehmern inländischer Betriebe zukomme.

Gegen diesen Bescheid erhab der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 14. Februar 2006 Berufung. Begründend führte seine steuerliche Vertretung aus: Zur Erreichung der Ziele des Freizügigkeitsabkommens hätten sich die Vertragsparteien verpflichtet, alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, damit in ihrer Beziehung gleichwertige Rechte und Pflichten zur Anwendung kämen. Für die Bestimmung und Auslegung der Rechte und Pflichten seien die Rechtsakte der Europäischen Gemeinschaft, d.h. die Rechtsakte und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes maßgebend. Es seien folgende Bestimmungen zu berücksichtigen:

Bewegungs- und Aufenthaltsfreiheit (Art 18 EGV)

Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art 39 ff EGV)

Niederlassungsfreiheit (Art 43 ff EGV)

Dienstleistungsfreiheit (Art 49 ff EGV)

Allgemeines Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit (Art 12 EGV)

Die Rechte, die sich aus dem Freizügigkeitsabkommen ergäben, dürften nur nach Maßgabe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit eingeschränkt werden (Anhang I Art 5 FZA). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH bildeten die internationalen Verträge gemeinschaftsintern einen integralen Bestandteil des *acquis communautaire* (so EuGH vom

30.7.1974, Rs C-181/73 und vom 30.9.1987, Rs C-12/86). Der Sinn und Zweck des Freizügigkeitsabkommens sei es, die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art 39 EGV auch auf die Schweiz auszudehnen. Es fielen daher auch Bestimmungen des Herkunftsstaates, die geeignet seien, die Ausübung der Freizügigkeit zu beschränken, unter den Schutzbereich des Diskriminierungsverbotes des Freizügigkeitsabkommens.

Art 16 des Freizügigkeitsabkommens sehe ausdrücklich vor, dass nicht nur auf das erlassene Gemeinschaftsrecht Bezug genommen, sondern auch die Rechtsprechung bis zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abkommens am 21.6.1999 berücksichtigt werde. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung werde die Schweiz unterrichtet.

Sowohl das Freizügigkeitsabkommen als auch Art 39 EGV enthielten nur ein Diskriminierungsverbot, welches die Behandlung der Arbeitnehmer im Aufnahmestaat regle. Der EuGH sei aber bereits in den 80er Jahren von einem Wandel des Konzeptes der Freizügigkeit ausgegangen und habe nicht nur die Regelungen des Aufnahmestaates, sondern auch die Regelungen des Heimatstaates des Steuerpflichtigen einer Diskriminierungsprüfung unterzogen (Hinweis auf 7.7.1988, Rs C-143/87; 7.7.1988, Rs C-154 und 155/87; 30.11.1995, Rs C-55/94; 27.6.1996, Rs C-107/94; 20.5.1992, Rs C-106/91 und 26.1.1999, Rs C-18/95). Das Diskriminierungsverbot werde im Heimatstaat als Beschränkungsverbot bezeichnet. Der EuGH habe in der Rechtssache C-18/95, Terhoeve, festgestellt, dass sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern sollen und Maßnahmen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen, dem entgegenstehen. Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens habe daher bereits eine eindeutige und unmissverständliche Rechtsprechung des EuGH zum Beschränkungsverbot bestanden. Der Wortlaut der in Art 2 und Art 9 FZA enthaltenen Diskriminierungsverbote orientiere sich an denjenigen von Art 12, 39 Abs 2 und 50 Abs 2 EGV, wobei Art 9 Abs 2 Anhang I FZA fast wörtlich Art 7 Abs 2 der EG-Verordnung 1612/68 entspreche. Obwohl das Beschränkungsverbot im FZA nicht erwähnt werde, könne davon ausgegangen werden, dass es dennoch darin enthalten sei, da das Konzept der Personenfreizügigkeit aus dem Gemeinschaftsgebiet übernommen und dort nach der Rechtsprechung des EuGH ein Beschränkungsverbot anerkannt worden sei. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2003, 2003/17/0124, bedeute der Grundsatz des Vorranges des EG-Rechtes, dass die Prüfung der Übereinstimmung der innerstaatlichen Gesetze und Verordnungen auch von den Verwaltungsbehörden vor der Setzung des Verwaltungsaktes durchzuführen sei.

Was allfällige Rechtfertigungsgründe einer Einschränkung der Grundfreiheiten angehe sei zu sagen, dass die Schweiz zwar die Amtshilferichtlinie nicht umgesetzt habe, der EuGH aber

bisher die Schwierigkeiten bei der Informationsbeschaffung stets als Rechtfertigungsgrund abgelehnt habe. Außerdem sei das FZA nicht unter dem Vorbehalt einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe geschlossen worden. Auch das Ziel des Freizügigkeitsabkommens, das Grundrecht der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art 39 EGV auf die Schweiz auszuweiten, spreche gegen diesen Rechtfertigungsgrund.

Art 26 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (im Folgenden: DBA-Schweiz) enthalte eine Informationsklausel, wonach die Vertragsstaaten diejenigen Auskünfte austauschen, die für eine richtige Durchführung des Abkommens notwendig seien. Außerdem bestehe zwischen Österreich und der Schweiz seit Februar 1998 ein Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger. Zwar würden in Artikel 1 dieses Abkommens nur die Steuerbefreiungen des § 68 Abs 8 EStG 1988 erwähnt, aufgrund der ähnlichen Problematik bei der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs Z 10 EStG 1988 hinsichtlich der Erhebung der steuerbegünstigten Arbeitstage sollte dieses Abkommen auch in diesem Fall anwendbar sein. Selbst wenn die benötigten Informationen auf diesen Wegen nicht beschafft werden könnten, werde der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt, wenn die Befreiung pauschal allen Arbeitnehmern von Schweizer Betrieben nicht gewährt würde.

Auch Art 21 Abs 2 FZA bilde keine Rechtfertigung für eine Beschränkung der Freizügigkeit. Das Freizügigkeitsabkommen enthalte in Art 2 ein allgemeines und in Artikel 9 ein spezielles Diskriminierungsverbot für Arbeitnehmer. Das Diskriminierungsverbot solle die Gleichbehandlung von ansässigen bzw. nicht ansässigen Arbeitnehmern im Aufnahmestaat gewährleisten. Die Regelung des Art 21 Abs 2 FZA stelle eine Ausnahme von den genannten Diskriminierungsverbots dar. Nach Auffassung des Schweizer Bundesgerichtes seien Einschränkungen der Personenfreizügigkeit in Übereinstimmung mit dem EG-Recht eng auszulegen (Hinweis auf BGE 130 II 176 vom 7. April 2004, 2. A., 273/2003, E 3.4.). Das Beschränkungsverbot sei klar vom Diskriminierungsverbot zu unterscheiden und verbiete jede ungerechtfertigte staatliche und somit auch steuerliche Maßnahme, die geeignet sei, die Ausübung eines Freizügigkeitsrechts weniger attraktiv zu machen. Eine Verletzung des Beschränkungsverbotes könne daher nicht mit Art 21 Abs 2 FZA, welche nur das Diskriminierungsverbot betreffe, gerechtfertigt werden. Die Ausnahme des Art 21 Abs 2 FZA sei insbesondere im Zusammenhang mit der Problematik der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse in Form von Absetzbeträgen bzw. tariflichen Steuervergünstigungen bei beschränkt Steuerpflichtigen im Aufnahmestaat zu sehen.

Zur Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs 1 Z 10 lit a EStG 1988 sei zu sagen, dass nach ständiger Judikatur des Verfassungsgerichtshofes gesetzliche Differenzierungen einer sachlichen Rechtfertigung bedürften, die aus "Unterschieden im Tatsachenbereich resultieren

und zudem begründet werden müssten (so Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht Rz 1347 mwN). Solche faktischen Unterschiede seien im vorliegenden Falle nicht vorhanden. Auch der unabhängige Finanzsenat vertrete die Ansicht, dass die in Rede stehende Bestimmung zu einer Ungleichbehandlung führe (UFS 5.10.2005, GZ. RV/0016-F/04). Mit der Novellierung des EStG 1972 habe die Steuerbefreiung am 18.12.1979 (BGBI 1979/550) in § 3 Z 14 a Eingang gefunden. Die EB zur Novelle sprächen von Verbesserungen für im Ausland beschäftigte Arbeitnehmer inländischer Unternehmungen (EB RV 113 XV. GP 7). Die Einführung der Steuerbefreiung habe offensichtlich neben der Verbesserung von im Ausland beschäftigten Arbeitnehmern auch das Ziel gehabt, den österreichischen Unternehmen, welche im Anlagenbau tätig gewesen seien, einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Die Ungleichbehandlung könne daher auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Steuerbefreiung ausschließlich das Ziel habe, den österreichischen Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen und dass infolge der Verfolgung dieses Ziels eine Differenzierung möglich sei ohne den Gleichheitsgrundsatz zu verletzen. Aus den Gesetzesmaterialien gehe eindeutig hervor, dass auch den im Ausland tätigen Arbeitnehmern ein Vorteil gewährt werden sollte. Der Dienstgeber habe den Vorteil, dass die begünstigten Bezüge nicht der Kommunalsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliege, der Dienstnehmer habe den Vorteil der Lohnsteuerfreiheit der Bezüge. Es profitierten daher sowohl Dienstnehmer als auch Dienstgeber von der Steuerbefreiung. Hätte der Gesetzgeber ausschließlich auf die Förderung des Anlagenbaus sektors abgezielt, wäre dies mit einer unmittelbaren Steuerbefreiung im Einkommensteuer- und im Körperschaftsteuergesetz möglich gewesen. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid beruhe daher auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsvorschrift und verletze den Berufungswerber in dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz.

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 für Auslandsmontage auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe in § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art 39 EGV verstöße 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 10 EStG 1988 auch zu gewähren ist,

wenn der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigt ist.

Was den vom Berufungswerber behaupteten Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Artikel 2 StGG angeht, begnügt sich der unabhängige Finanzsenat wie schon in der Entscheidung RV/0016-F/04 darauf hinzuweisen, dass zur Klärung verfassungsrechtlicher Fragen ausschließlich der Verfassungsgerichtshof zuständig ist.

Der Berufungswerber begründet sein Vorbringen weiters mit dem Abkommen über den freien Personenverkehr zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits (Freizügigkeitsabkommen). Dieses Abkommen wurde am 21. Juni 1999 abgeschlossen und ist gemeinsam mit sechs weiteren sektoriellen Abkommen am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. Formell handelt es sich bei diesem Abkommen um einen völkerrechtlichen Vertrag zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft bzw. deren Mitgliedstaaten. Laut seiner Präambel bezweckt das Abkommen, die Freizügigkeit der Personen auf dem Hoheitsgebiet der Vertragsparteien auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen. Dieses Ziel soll durch folgende Rechte erreicht werden (Art 1 des Freizügigkeitsabkommens):

- a) Einräumung eines Rechtes auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien;
- b) Erleichterung der Erbringung von Dienstleistungen im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien, insbesondere Liberalisierung kurzzeitiger Dienstleistungen.
- c) Einräumung eines Rechts auf Einreise und Aufenthalt im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien für Personen, die im Aufenthaltsstaat keine Erwerbstätigkeit ausüben;
- d) Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer.

Artikel 2 FZA sowie Artikel 9, 15 und 19 Anhang I FZA normieren ein Diskriminierungsverbot.

Gemäß Artikel 11 Abs. 1 und 2 FZA haben die unter das Abkommen fallenden Personen das Recht, zur Durchsetzung ihrer Ansprüche unter dem FZA bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen, und Anspruch darauf, dass diese innert angemessener Frist behandelt wird.

Nach Artikel 16 Abs 1 FZA treffen die Vertragsparteien zur Erreichung der Ziele des Abkommens alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden. Und Artikel 16 Abs 2 FZA statuiert, dass, soweit für die

Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechtes herangezogen werden, die hierfür einschlägige Rechtsprechung der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt wird. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates, dass mit dem Freizügigkeitsabkommen die Personenfreizügigkeit, wie sie nach den in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklicht wird, auch gegenüber der Schweiz hergestellt wird.

Konkret handelt es sich dabei um folgende Freiheiten:

- Freizügigkeit der Arbeitnehmer (entspricht Art 39 EGV)
- Niederlassungsfreiheit der Selbständigerwerbenden (entspricht Art 43 EGV)
- Dienstleistungsfreiheit für bestimmte natürliche oder juristische Personen (auf der Basis von Art 49 EGV).

Weiters ergibt sich, dass das Abkommen direkt anzuwenden ist und dass sich jede unter das Abkommen fallende Person unmittelbar auf die durch das Abkommen gewährleisteten Rechte berufen kann.

Diese durch das Abkommen gewährleisteten Freizügigkeitsrechte sind auch für das Steuerrecht relevant. Nach Artikel 9 Abs 2 Anhang I FZA genießen ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie entsprechende Inländer und deren Familienangehörigen. Diese Bestimmung entspricht Artikel 7 Abs 2 der Verordnung EWG Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft. Auch der EuGH hat wiederholt darauf hingewiesen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen, dass diese Zuständigkeit aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechtes auszuüben ist. 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*).

Wie gesagt, ist mit dem Freizügigkeitsabkommen eine Gleichstellung mit den in den Europäischen Gemeinschaften geltenden Personenfreiheiten hergestellt. Eine wesentliche Personenfreiheit im Gründungsvertrag der Europäischen Gemeinschaften wie auch im Freizügigkeitsabkommen ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art 39 EGV; Art 1 und 2 FZA und Art 2 Anhang I FZA). Sowohl Art 39 EGV als Art 1 und 2 FZA und Art 2 Anhang I FZA enthalten ihrem Wortlaut nach nur ein Diskriminierungsverbot. 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 EuGH 14. 2. 1995, Rs C-279/93, *Schumacker*, Randnummer 26). Darüber hinaus hat der EuGH seit dem Urteil vom 15.12. 1995, Rs C-415/93, *Bosman*, 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. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, *F.W.L. de Groot*, Randnummern 77 und 78, und EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, *Schilling*, Randnummern 24 und 25). Da die Rechtsprechung des EuGH zum Beschränkungsverbot bereits zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens bestanden hat, war diese gemäß Art. 16 Abs. 2 FZA auch bei der Interpretation der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Freizügigkeitsabkommen zu beachten. Dass dieses Beschränkungsverbot im Freizügigkeitsabkommen nur hinsichtlich der Dienstleistungsfreiheit (Art. 17a Anhang I FZA) ausdrücklich enthalten ist, schadet dem nicht, da auch der EGV das Beschränkungsverbot im Zusammenhang mit der Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich erwähnt und hinsichtlich der Arbeitnehmerfreizügigkeit lediglich ein Diskriminierungsverbot enthält.

Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stellt daher auch eine Beschränkung der durch das Freizügigkeitsabkommen gewährleisteten Arbeitnehmerfreizügigkeit dar.

Allerdings sind Beschränkungen der Personenfreizügigkeit nur dann unzulässig, wenn sie ungerechtfertigt sind. Rechtfertigungsgründe sind im Freizügigkeitsabkommen selbst, und zwar in Art. 5 Anhang I FZA (ordre public) und in Art. 21 FZA vorgesehen. Eine Rechtfertigung der Einschränkung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 aus Gründen der Wahrung der öffentlichen

Ordnung, Sicherheit und Gesundheit (ordre public) ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Relevanter scheint der Rechtfertigungsgrund des Art. 21 Abs. 2 FZA. Danach ist keine Bestimmung dieses Abkommens so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich - insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes - nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Dieser Rechtfertigungsgrund greift im vorliegenden Fall nicht. Denn hinsichtlich ihres Wohnsitzes sind Arbeitnehmer im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 EStG ja gerade in der gleichen und nicht nur vergleichbaren Situation. Der Unterschied besteht nur hinsichtlich des Ortes des Betriebes des Arbeitgebers. Dieser Unterschied erlaubt aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine Ungleichbehandlung, denn die Wendung "insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes" lässt darauf schließen, dass eine Differenzierung bei der Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse beschränkt Steuerpflichtiger ermöglicht werden soll. Auch nach der herrschenden Schweizer Lehrmeinung erlaubt Art. 21 Abs. 2 FZA eine Ungleichbehandlung in der Form, dass bei beschränkt steuerpflichtigen Personen nach dem Anteil ihrer Einkünfte im Aufnahmestaat eine Quellenbesteuerung anstelle einer Veranlagung vorgenommen werden kann (vgl. Hinny, Das Diskriminierungsverbot des Personenfreizügigkeitsabkommens im Schweizer Steuerrecht, S 179 ff.).

Zu prüfen ist weiter, ob die in Frage stehende Einschränkung aufgrund des EGV gerechtfertigt werden kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist eine Beschränkung der 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. Das Finanzamt sieht nun im vorliegenden Fall eine steuerliche Kohärenz dadurch gegeben, dass dem Steuervorteil beim Arbeitnehmer ein Steuernachteil beim Arbeitgeber gegenübersteht, indem infolge der Entlastung bei den Lohnkosten durch die Steuerfreiheit beim Arbeitgeber höhere Gewinne entstehen, die in der Folge zu einer höheren Besteuerung führen. Diesen Überlegungen vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu folgen. In einem derartig weiten und nur vagen

Zusammenhang steuerlicher Wirkungen kann keine steuerliche Kohärenz gesehen werden. Von einer solchen könnte nur dann gesprochen werden, wenn der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eine Bestimmung gegenüberstünde, die mit der Steuerfreiheit direkt korrespondieren und den Steuervorteil wieder kompensieren würde. Das ist aber nicht der Fall.

Fraglich ist aber, ob die Beschränkung der Steuerfreiheit auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe im Verhältnis zur Schweiz 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 der Schweiz 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 von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Art. 26 DBA-Schweiz und das Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger, AÖF 1998/84, vermögen das Fehlen einer umfassenden Rechts- und Vollstreckungshilfe nicht zu ersetzen. Der in Art. 26 DBA-Schweiz vereinbarte Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten ist lediglich insoweit vereinbart, als er "für eine richtige Durchführung dieses Abkommens" notwendig ist. Diese Bestimmung ermöglicht aber keinen Informationsaustausch für die Beurteilung von in innerstaatlichen Vorschriften normierten Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuerfreiheit (wie ob überhaupt eine begünstigte Auslandstätigkeit vorliegt und ob diese jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einen Monat hinausgeht).

Auch das Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger gewährleistet keine vergleichbare Rechtshilfe, weil dieses Übereinkommen aufgrund § 68 Abs. 8 EStG 1988 abgeschlossen wurde und nur für die dort genannten Zuschläge Gültigkeit besitzt.

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 Schweizer 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 ist unstrittig, dass der Berufungswerber im Streitjahr 2004 überwiegend im Ausland auf Montage war. Die Art der Tätigkeit hat sein Arbeitgeber glaubwürdig beschrieben. Den jeweiligen Ort, die Dauer und die ausgeübte Tätigkeit hat der Berufungswerber mittels vorgelegter Zeitrapporte nachgewiesen. Aufgrund dieser Aufzeichnungen hat seine steuerliche Vertretung die jeweils begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 EStG ermittelt und die darauf entfallenden Einkunftsteile errechnet. Gegen die Glaubwürdigkeit der vorgelegten Unterlagen wie gegen die Berechnung der steuerfreien Einkommensteile bestanden auch seitens des Finanzamtes keine Bedenken. Der unabhängige Finanzsenat folgt daher hinsichtlich der Steuerbemessung den Angaben der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers. Danach war der Berufungswerber im Jahr 2004 an 36 Arbeitstagen in der Schweiz tätig, an 209 Arbeitstagen übte er eine begünstigte Auslandstätigkeit im Sinne des § 3 Abs 1 Z 10 EStG aus, 12 Arbeitstage entfielen auf nicht begünstigte Auslandstätigkeiten.

Für den auf die Innendiensttätigkeit in der Schweiz entfallenden Gehaltsteil (4.770,34 €) steht das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 15 Abs. 1 DBA-Schweiz der Schweiz zu. Für den auf die begünstigte Montagetätigkeit entfallenden Teil (27.650,25 €) steht das Besteuerungsrecht 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 (1.480,39 €) steuerpflichtig ist.

Der Berufung war daher statzugeben, der angefochtene Bescheid war spruchgemäß abzuändern.

Zum während der mündlichen Verhandlung am 25. April 2006 vom Vertreter des Finanzamtes vorgebrachten Ersuchen, der unabhängige Finanzsenat möge prüfen, ob die durch das AbgÄG 2005 (BGBl I 2005/161 vom 30. 12. 2005) vorgenommene Änderung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG 1988 eine Erweiterung einer (an sich zulässigen) Altbeihilfe darstelle und ob diese Steuerbefreiung mangels Notifikation durch die Europäische Kommission überhaupt noch anzuwenden sei, ist abschließend zu sagen, dass das Beihilfeverbot des Artikel 87 EGV nicht gegenüber der Schweiz gilt und daher eine Prüfung im Sinne des Finanzamtes sich bereits aus diesem Grunde erübrigkt.

Feldkirch, am 29. Mai 2006