

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch die Igerz E. Dr. & Co WTH GmbH, Goethestraße 5, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des FA Feldkirch vom 04.10.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist der Beilage, die Teil des Spruches dieser Entscheidung ist, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der in E. wohnhafte Beschwerdeführer (Bf.) war im Streitjahr bei der A. AG in B. im Fürstentum Liechtenstein als Bauleiter beschäftigt. Laut einer Bestätigung seiner Arbeitgeberin war er im Jahr 2009 auf Baustellen in C. und in D. in der Schweiz und in B. in Liechtenstein tätig.

Für die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit erklärten Einkünfte in Höhe von 53.205,50 Euro machte der Bf. die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 geltend.

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2011 forderte das Finanzamt den Bf. auf, eine genaue Aufstellung über die tägliche Verrichtung dieser Tätigkeit unter Angabe des Zeitraumes und des Ortes vorzulegen. Nur mit einer solchen Aufstellung könne beurteilt werden, ob die Auslandstätigkeit auch ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat ausgeübt worden sei und die Steuerfreiheit daher zustehe.

Der Bf. legte daraufhin Stundenlisten über die Einsätze an den verschiedenen Baustellen vor. Aus diesen Listen ging hervor, dass der Bf. regelmäßig auch am Sitz der Arbeitgeberin tätig war.

Das Finanzamt versagte mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4. Oktober 2011 die beantragte Steuerfreiheit, weil durch die Tätigkeiten am Sitz der Arbeitgeberin die im Gesetz geforderte Ausübung der begünstigten Tätigkeit über einen ununterbrochenen Zeitraum von einem Monat nicht vorliege.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wandte sich der steuerlich vertretene Bf. gegen die Aberkennung der geltend gemachten Steuerfreiheit und wandte gegen die Begründung des Finanzamtes ein, er sei während des gesamten Kalenderjahres 2009 im Fürstentum Liechtenstein als Bauführer beschäftigt gewesen. Er sei jeden Tag auf verschiedenen Baustellen gewesen und habe am Abend am Firmensitz bestimmte administrative Tätigkeiten, welche im Zusammenhang mit den jeweiligen Baustellen erforderlich gewesen seien, erledigt. Diese hätten jeweils zwischen 30 Minuten und einer Stunde gedauert. Gemäß § 3 Rz 64 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) sei es bei grenznahen Bau- oder Montagestellen nicht schädlich, wenn der Arbeitnehmer seinen inländischen Wohnort zur Nächtigung aufsuche. Arbeiten im Inland unterbrächen zwar die begünstigte Auslandsbeschäftigung (LStR, § 3 Rz 66). Dienstreisen während der begünstigten Auslandsbeschäftigung unterbrächen die Auslandsbeschäftigung aber dann nicht, wenn sie ausschließlich im Interesse des ausländischen Vorhabens unternommen würden. Dies gelte auch dann, wenn sie zwar in den inländischen Stammbetrieb führten, aber nur von kurzer Dauer seien (höchstens drei Tage; LStR, § 3 Rz 67). Die vom Bf. am Sitz des Arbeitgebers durchgeführten Tätigkeiten könnten zu keiner Unterbrechung der begünstigten Auslandstätigkeit führen. Diese Tätigkeiten hätten pro Woche im Schnitt zwischen drei und fünf Stunden gedauert. Wenn das BMF davon ausgehe, dass Dienstreisen an den inländischen Stammbetrieb, die nicht länger als drei Tage im Monat währten, unschädlich seien, so müsse das für Tätigkeiten mit einer Dauer von drei bis fünf Stunden pro Woche auch gelten. Zudem vertrete das BMF auch die Rechtsansicht, dass Arbeiten auf einer Auslandsbetriebsstätte eines österreichischen Bauunternehmens zu keiner Unterbrechung der Monatsfrist führten (EAS vom 1.12.1997, GZ 289/1-IV/4/97). In Verkennung der Rechtslage habe die Abgabenbehörde daher die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu Unrecht nicht gewährt. Der Bescheid verstöße auch gegen Gemeinschaftsrecht, da offensichtlich lt. Ansicht des BMF Arbeiten eines im Ausland beschäftigten Dienstnehmers in einer Auslandsbetriebsstätte für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung unschädlich seien und andererseits sehr kurzfristige Arbeiten eines im Inland beschäftigten Dienstnehmers am Firmensitz für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung schädlich sein sollten.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Oktober 2011 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sei auch auf Grenzgänger anwendbar, welche vom ausländischen Arbeitgeber für eine begünstigte Tätigkeit im Ausland außerhalb des normalen Einsatzortes eingesetzt würden (VfGH 30.9.10, G 29/10). § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 dürfe im Lichte der Arbeitnehmerfreizügigkeit aber nicht in einer Weise ausgelegt werden, dass sie zu einer Besserstellung gegenüber Arbeitnehmern

inländischer Betriebe führe. Ein Verlassen des normalen Einsatzortes in diesem Sinne bedeute somit ungeachtet des Vorliegens eines in- oder ausländischen Arbeitgebers, dass der Einsatz außerhalb der Gemeinde erfolgen müsse, in welcher sich der Sitz des Arbeitgebers befindet. Aus der vorgelegten Aufstellung ergebe sich, dass fast an jedem Arbeitstag, oft sogar zeitlich überwiegend, Arbeitseinsätze auf Baustellen in der Gemeinde, in welcher der Arbeitgeber seinen Sitz habe, erfolgt seien und nicht bloß (unschädliche) kurzfristige administrative Arbeiten am Firmensitz. Die Steuerbefreiung könne somit mangels Ausübung einer begünstigten Tätigkeit (durchgehend für über einen Monat) nicht gewährt werden.

Im am vom 24. Oktober 2004 gestellten Vorlageantrag wies der Bf. nochmals darauf hin, dass er im Jahr 2009 nur an 118,5 Stunden, das seien rund 6% der Gesamtarbeitszeit, am Firmensitz notwendige Verwaltungsarbeiten durchgeführt habe und derart kurzfristige Arbeiten am Firmensitz keine schädliche Unterbrechung des begünstigten Zeitraumes bedeuten könnten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, steuerfrei, wenn die Arbeit ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Inländische Betriebe sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988 Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung 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.

Bereits in mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat aber die Rechtsauffassung vertreten, dass die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auch Arbeitnehmern zustehe, die bei in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, des Europäischen Wirtschaftsraums oder bei einem in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber beschäftigt seien. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH würden die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer alle Maßnahmen, die Unionsbürger in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Unionsgebiet benachteiligen könnten, verbieten. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe stelle eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, die die gleiche Tätigkeit ausübten, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt seien, die durchaus geeignet sei,

einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb auszuüben. Die Einschränkung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe verstößt daher gegen die Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 EGV (bzw. Art. 28 EWR-Abkommen und Art. 1 Freizügigkeitsabkommen Schweiz) und sei daher nicht anzuwenden. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechtes habe zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibe, in der sie nicht mehr in Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehe (UFS 5.10.2005, RV/0016-F/04; UFS 29.5.2006, RV/0028-F/06; UFS 16.08.2006, RV/0252-F/05).

Dass die Einschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemeinschaftswidrig ist, hat auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt. Darüber hinaus hat er aber auch eine Verfassungswidrigkeit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gesehen. In mehreren Beschlüssen von 22. März 2010 (zB A 2010/0011-1) stellte er daher den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall zur Anwendung gelangenden Fassung BGBI. I Nr. 161/2005 als verfassungswidrig aufzuheben. Der Verwaltungsgerichtshof hegte Bedenken gegen die Sachlichkeit der genannten Befreiungsbestimmung, insbesondere im Licht deren Ausweitung auf Fälle, die ihre sachliche Rechtfertigung auch nicht mehr in Gründen der Exportförderung zu finden vermögen. In Entsprechung des vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Gesetzesprüfungsantrages hob der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnissen vom 30. September 2010, G 29/10 u.a., § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als verfassungswidrig auf und entschied, dass die Aufhebung mit 31. Dezember 2010 in Kraft trete.

Dies bedeutet, dass § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in seiner Stammfassung trotz Urteils des Verfassungsgerichtshofes im Beschwerdefall zur Anwendung gelangt und die Tatsache, dass der Bf. in den Streitjahren bei einem Liechtensteiner Arbeitgeber beschäftigt war, der Anwendung der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegensteht.

Als Anlagen gelten Industrieanlagen, Produktionsanlagen und Bauwerke. Unter den Begriff Bauwerke fallen sowohl der Hochbau (Errichtung von Gebäuden etc.) als auch der Tiefbau (Straßenbau, Kanalisation). Bauausführung ist die Errichtung oder Erweiterung von Hoch- und Tiefbauten (vgl. Jakom/Laudacher, 2010, § 3 Rz 35). Der Bf. war im Streitjahr als Bauleiter und Baukoordinator bei der Errichtung von Gebäuden tätig. Es lag somit eine Bauausführung vor, die als begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zu beurteilen ist.

Es liegt grundsätzlich auch eine *Auslandstätigkeit* iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 vor. In mehreren Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, dass "Ausland" jenes Gebiet ist, das außerhalb des österreichischen Staatsgebietes liegt (vgl. UFS 14.4.2008, RV/0360-F/07). Die Steuerfreiheit stehe auch dann zu, wenn zB ein bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigter Arbeitnehmer eine begünstigte Tätigkeit iSd § 3

Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988 in der Schweiz ausübe. Der Begriff "Ausland" sei also nicht (auch) aus der Perspektive des Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers, sondern nur aus jener Österreichs zu verstehen. Somit sei die Schweiz "Ausland" und eine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit eine "Auslandstätigkeit".

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 28.05.2015, 2012/15/0151, entschieden, dass jede Tätigkeit außerhalb der gewöhnlichen Arbeitsstätte des Steuerpflichtigen eine Auslandstätigkeit sei, wenn sie nur im Ausland ausgeübt werde und deshalb eine Auslegung des Begriffes "Auslandstätigkeit" derart, dass der Arbeitnehmer auch außerhalb der Gemeinde tätig sein müsse, in der sich der Sitz des Arbeitgeber befindet, kein Raum bleibe.

Auch eine Tätigkeit am Sitz des Arbeitgebers schade nicht, wenn sich dieser im Ausland befindet und die dort ausgeübte Tätigkeit begünstigte Bauausführungen beträfen.

Damit ist für den Beschwerdefall entschieden, dass der Bf. das ganze Jahr 2009 hindurch eine begünstigte Auslandstätigkeit ausgeübt hat und für die damit erzielten Einkünfte die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG in Anspruch nehmen konnte.

Die steuerfreien Einkünfte waren daher gemäß § 3 Abs. 3 EStG lediglich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen 2009 in Höhe von 19.611,20 Euro (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 19.803,20 Euro abzüglich Pauschbetrag für Sonderausgaben und Höhe von 60,00 Euro abzüglich Kinderfreibetrag gemäß § 106a EStG in Höhe von 132,00 Euro), zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Abgabenberechnung folgt das Bundesfinanzgericht der Berechnung des Bf.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall strittige Rechtsfrage, ob eine begünstigte Auslandstätigkeit nur vorliege, wenn diese außerhalb des Gemeindegebiets, in dem sich der Sitz des Arbeitgebers befindet, ausgeübt wird, ist durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28.05.2015, 2012/15/0151, geklärt worden. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor und ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 30. Juli 2015