



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 24. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 30.11.2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer, nachfolgend Bw abgekürzt, stand im Streitjahr in einem Dienstverhältnis zu einem Schweizer Arbeitgeber, der Schienenfahrzeuge entwickelt. An 118 Tagen des Streitjahres übte er seine Arbeit in der Schweiz wie ein Grenzgänger aus. An 103 Tagen wurde er von seinem Dienstgeber zur Dienstverrichtung nach Italien entsendet. Davon übte er an 38 Tagen eine Tätigkeit aus, die – abgesehen von der Entsendung durch einen ausländischen Betrieb – alle Voraussetzungen für eine steuerfreie Behandlung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erfüllte.

Im Berufungsweg begehrte der Bw zum einen, den Lohn, der auf die vom 17.3. bis zum 7.5.2005 dauernde Drittlandsentsendung entfällt, unter Anwendung des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbotes bzw des abkommensrechtlichen Freizügigkeitsgebotes nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG steuerfrei zu belassen. Zum anderen machte er geltend, durch die Drittlandsentsendung sei auch in der Zeit, in der er seinen Beruf wie ein Grenzgänger in der Schweiz ausgeübt habe, der Grenzgängerstatus und damit das österreichische Besteuerungsrecht verloren gegangen.

In der teilweise stattgebenden Berufungsentscheidung vom 16.5.2008, RV/0065-F/08, gelangte der UFS zur Überzeugung, dass die Drittlandsentsendung durch den ausländischen Arbeitgeber zwar einerseits die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG vermitteln kann, dass sie aber andererseits hinsichtlich der in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit dem Grenzgängerstatus nicht abträglich ist (<https://findok.bmf.gv.at/findok/>; SWI 8/2008, 353).

Als Ergebnis höchstgerichtlicher Beschwerdeverfahren wurde die Berufungsentscheidung vom 16.5.2008 nach Aufhebung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG durch den Verfassungsgerichtshof vom Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. Dadurch ist die die Berufung vom 24.1.2007 wiederum unerledigt.

Mit E-Mail vom 12.1.2011 wandte sich der Vertreter des Abgabepflichtigen mit folgenden Ausführungen an die Berufungsbehörde:

„In der oben angeführten Berufung ziehe ich meinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.“

Fraglich ist allerdings, ob nicht aufgrund der Entscheidung des VwGH [2010/15/0179](#) vom 21.12.2010 gegebenen Anlassfallwirkung wiederum eine Gemeinschaftswidrigkeit folgt. Aufgrund des gemeinschaftswidrigen Versagung der Steuerbefreiung für Dienstnehmer ausländischer Dienstgeber waren fast ausschließlich die im Ausland beschäftigten Dienstnehmer dazu gezwungen, gegen die abweisenden Bescheide der Finanzämter I. Instanz Rechtsmittel einzubringen. Von der (negativen) Anlassfallwirkung sind daher auch fast ausschließlich Dienstnehmer ausländischer Betriebe betroffen, da den Dienstnehmern von inländischer Betriebe die Steuerbefreiung bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen des § 3 Abs 1 Z 10 EStG in der Regel ohne Probleme gewährt wurde. Meines Erachtens besteht daher im gegenständlichen Fall ein Widerspruch zwischen den Anforderungen des direkten anwendbaren Gemeinschaftsrechts einerseits und dem österreichischen Verfassungsrecht. Verursacht wird dieser Widerspruch in den gegenständlichen Fällen insbesondere durch die Anwendung der "Anlassfallwirkung".

Konkret verweise ich auf die Ausführungen von Michael Potacs (Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts für das verfassungsgerichtliche Normprüfungsverfahren, in: Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Wien 2010, S. 251. f):

„Nach Meinung des VfGH und der wohl überwiegenden Lehre vermag zumindest unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht den Prüfungsmaßstab verfassungsgerichtlicher Normenkontrolle (also Verfassungsgesetze und einfache Gesetze) zurückzudrängen. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass die innerstaatliche Rechtslage (insbesondere die Verfassungsrechtslage) insoweit keine gemeinschaftsrechtskonforme Lösung erlaubt und der Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht daher "zwingend" ist. Mit den Worten des VfGH: "Stehen der Anwendung des Gemeinschaftsrechts verfassungsrechtliche Bestimmungen entgegen, so kann eine gemeinschaftsrechtskonforme Regelung meist durch Unangewendet-sein-Lassen einer Verfassungsnorm erreicht werden". Würde doch in einem solchen Fall - so ist der VfGH zu ergänzen - die Anwendung des Verfassungsrechts die Durchführung des Gemeinschaftsrechts wohl inhibieren" (dh verhindern).“

In den vom VfGH entschiedenen Fällen waren die Anlassfälle beinahe ausschließlich bei einem ausländischen Dienstgeber beschäftigten Arbeitnehmer. Aufgrund der gemeinschaftswidrigen Ausgestaltung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG war diese Gruppe der Ab-

gabepflichtigen gezwungen, Berufungen gegen die jeweils abweisenden Bescheide der Finanzämter einzubringen.

Aufgrund der Amtsbeschwerden der Finanzämter gegen die (gemeinschaftskonformen) Entscheidungen der Unabhängigen Finanzsenate wurden diese Abgabepflichtige unfreiwillig "Anlassfälle", welche zur Aufhebung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG führte. Die Entscheidung des VfGH iVm der Entscheidung des VwGH führt nunmehr dazu, dass alleine für diese spezielle Gruppe die Steuerbefreiung für Zeiträumen vor dem 31.12.2010 aufgrund der nachteiligen Anlassfallwirkung nicht mehr zur Anwendung kommt - im Ergebnis führen daher die Entscheidung der Höchstgerichte wiederum zu einer gemeinschaftswidrigen Diskriminierung von Wanderarbeitnehmern. Die Wurzel für diese Diskriminierung liegt in diesem Fall in der Anwendung der nachteiligen Anlassfallwirkung (Art 140 Abs 7 BVG).

Indem die Anlassfallwirkung des § 140 Abs 7 BVG beim konkreten Sachverhalt nicht angewendet werden würde, könnte die gemeinschaftrechtskonforme Regelung wieder hergestellt werden (vgl M. Potacs).

Die Anwendung der Anlassfallwirkung des § 140 Abs 7 BVG in Verbindung mit der bisherigen gemeinschaftswidrigen Regelung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG führt insbesondere zu einer gemeinschaftswidrigen Benachteiligung von Wanderarbeitnehmern die ungünstiger ist als die Lage von im Inland beschäftigten Arbeitnehmern (vgl. auch EuGH vom 18.01.2007, Rs [C-332/05](#), Celozzi gg Innungskrankenkasse Baden Württemberg).

Im gegenständlichen kann diese gemeinschaftswidrige Diskriminierung dadurch beseitigt werden, indem die Anlassfallwirkung des § 140 Abs 7 BVG nicht zur Anwendung kommt. Cede verweist im Zusammenhang mit der nachteiligen Anlassfallwirkung auch auf Ruppe, welcher die Rechtsansicht vertritt, dass es aus teleologischen Überlegungen geboten sei, im Fall nachteiliger Ergebnisse die Rückwirkung auf den Einzelfall auszuschließen. (vgl. Philipp Cede, in: Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Der Anlassfall, Wien 2010, S. 220 ff)“

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie bereits erwähnt, hob der Verfassungsgerichtshof über Antrag des Verwaltungsgerichtshofes die Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) mit Ablauf des Jahres 2010 als verfassungswidrig auf (VfGH 30.9.2010, [G 29/10](#) ua). In weiterer Folge hob der Verwaltungsgerichtshof, den Beschwerdefall als Anlassfall wertend, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf (VwGH 21.12.2010, [2010/15/0177](#)). Dies hat zur Folge, dass der UFS in seiner nunmehrigen Entscheidung ebenso wie der VwGH die vom VfGH aufgehobene Bestimmung nicht mehr, und zwar auch nicht in der gemeinschaftsrechtlich gebotenen Modifikation, anwenden darf (während die gemeinschaftsrechtskonform ausgelegte Befreiungsbestimmung in allen übrigen Fällen bis einschließlich der Veranlagung 2010 anzuwenden ist). Für die Berufungsbehörde kommt noch hinzu, dass sie nach [§ 63 VwGG](#) Abs. 1 gehalten ist, unverzüglich den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (vgl. Ritz, BAO³, § 116 Tz 15ff).

Dies wiederum bedeutet, dass dem einzig strittig verbliebenen Berufungsbegehren keine Berechtigung (mehr) zukommt. Daran vermögen auch die E-Mail-Ausführungen des Bw vom

12.1.2011 (jedenfalls in diesem Verfahren) nichts zu ändern. Dabei sei durchaus eingeräumt, dass mit ihnen die berechtigte Frage aufgeworfen wird, ob bzw auf welche Art den Rechtsschutzerfordernissen, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, im konkreten Fall genüge getan wird. Fraglich ist insbesondere, ob die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität (vgl. Obwexer, ÖJZ 2010/110) vom österreichischen Verfahrensrecht im konkreten Fall ausreichend berücksichtigt werden.

Der Bw ortet die Wurzel einer Diskriminierung in [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), wo eine Bindung aller Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des VfGH angeordnet und weiters normiert ist, dass das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Dem Bw ist beizupflichten, dass durch die erwähnte Bestimmung in Verbindung mit dem konkreten Spruch des VfGH allein in den Anlassfällen eine Befreiungsbestimmung nicht gemeinschaftsrechtskonform zur Anwendung gelangt, was zweifelsfrei diskriminierend empfunden wird und auch sein dürfte. Allerdings liegt hierin keine Diskriminierung bzw kein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip, denn die Verfahrensmodalitäten differenzieren nicht zwischen rein innerstaatlichen Rechten einerseits und unionsrechtlichen Ansprüchen andererseits, um deren Durchsetzung es geht.

Fraglich könnte sein, ob eine Verletzung des Effektivitätsgrundsatzes vorliegt. Teilt man die Meinung Ringhofers (ÖVA 1978, 117), wonach die Anlassfallwirkung auch zum unabwendbaren Nachteil der Parteien reichen kann, wäre diese Frage wohl für den Fall zu bejahen, dass es sich bei diesem Nachteil um eine unionsrechtliche Diskriminierung handelt. Schon aus diesem Grund sind die teleologischen Überlegungen Ruppes überzeugend (zitiert und geteilt von Cede in „Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen“, 220), wonach im Fall nachteiliger Ergebnisse die Rückwirkung auf den Einzelfall auszuschließen sei. Adressat von [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#) war im konkreten Verfahren aber (primär) der VwGH, der sich in seinem Judikat auch ausdrücklich auf diese Bestimmung berufen hat. Als untergeordnete Instanz geht der UFS nun aber davon aus, dass der VwGH die zitierte Norm auch im Einklang mit dem Unionsrecht ausgelegt hat, ist das Höchstgericht doch spätestens seit dem Vertrag von Lissabon maßgeblich für den Schutz des Unionsrechts verantwortlich (ÖJZ 2010/110). Schließlich ist der UFS in weiterer Folge aufgrund der nicht nach unionsrechtlichen Anknüpfungsmerkmalen differenzierenden und damit auch nicht diskriminierenden Bestimmung des [§ 63 Abs. 1 VwGG](#) an die Rechtsauffassung des VwGH gebunden. Für eine unionsrechtlich modifizierte Auslegung von § 63 abs. 1 VwGH sieht der UFS zusammenfassend keine Handhabe.

Dies bedeutet, dass die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Informationshalber wird bemerkt: Auch wenn den unionsrechtlich begründeten Ansprüchen des Bw im gegenständlichen Verfahren nicht Rechnung getragen werden konnte, bedeutet dies nicht, dass sie nicht auf anderem Wege durchsetzbar wären. Als letzte Möglichkeit kommt eine Schadenersatzklage in Frage, wie sie für die Durchsetzung von Staatshaftungsansprüchen nach Unionsrecht bestehen muss (vgl. Art 19 Abs. 1 UAbs 2 EUV und Obwexer, ÖJZ 2010/13). Vorgelagert dürfte aber in Höhe des „Schadens“ eine Nachsichtsgewährung nach [§ 236 BAO](#) in Frage kommen. Denn es dürfte in Höhe des Schadens wohl eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung darstellen, eine Abgabe unter Verletzung der Grundfreiheiten festzusetzen und dem Abgabepflichtigen weder im Abgabenverfahren noch im höchstgerichtlichen Beschwerdeverfahren Rechtsschutz dagegen zu gewähren, sondern ihn auf die Geltendmachung staatshaftungsrechtlicher Ansprüche zu verweisen.

Feldkirch, am 24. März 2011