

Verwaltungsgerichtshof

Zl. A 2010/0012-1

(2008/15/0184)

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, in der Beschwerdesache des Finanzamtes Feldkirch in 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 14. April 2008, Zl. RV/0360-F/07, betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2007 (mitbeteiligte Partei: M in D), den

### B e s c h l u s s

gefasst:

Der Verwaltungsgerichtshof stellt gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 als verfassungswidrig aufzuheben.

### B e g r ü n d u n g :

Beim Verwaltungsgerichtshof ist zur Zl. 2008/15/0184 die Beschwerde des Finanzamtes Feldkirch gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 14. April 2008, GZ. RV/0360-F/07, betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2007 der mitbeteiligten Partei M anhängig. Der in Österreich ansässige Mitbeteiligte war im Streitjahr 2007 bei einem Schweizer Bauunternehmen tätig, für das er seit Oktober 2006 auf einer Tunnelbaustelle in der Schweiz als Maschinist arbeitet.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 30. Juli 2007 Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 mit der Begründung fest, dass der Mitbeteiligte durch die Änderung des DBA-Schweiz mit 1. Jänner 2007 (vgl. BGBl. III Nr. 22/2007) in Österreich steuerpflichtig sei.

(22. März 2010)

Mit dem angefochtenen Bescheid gab der unabhängige Finanzsenat (die belangte Behörde) der dagegen erhobenen Berufung des Mitbeteiligten Folge und setzte die Einkommensteuervorauszahlungen 2007 mit Null fest. Dabei ging der unabhängige Finanzsenat tatbestandsmäßig davon aus, dass die streitgegenständlichen Einkünfte des Mitbeteiligten für seine in der Schweiz ausgeübte Tätigkeit - abgesehen vom Erfordernis eines inländischen Betriebes - alle Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 erfüllen. In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe eine gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstoßende Diskriminierung darstelle, die vom Gemeinschafts- bzw. Abkommensrecht verdrängt werde. Hingegen sei der Begriff der "Auslandstätigkeit" entgegen der vom Bundesministerium für Finanzen in einer Anfragebeantwortung vertretenen Ansicht nach den nationalen Auslegungsregeln zu interpretieren. Es sei der streitgegenständlichen Steuerbefreiung daher nicht abträglich, dass der bei einem Schweizer Arbeitgeber beschäftigte Mitbeteiligte im Streitjahr 2007 ausschließlich in der Schweiz gearbeitet habe (und damit aus der Sicht der Schweiz nicht ins Ausland entsandt worden sei).

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde gemäß § 292 BAO.

Der Verwaltungsgerichtshof hat von der von der belangten Behörde angewendeten Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 161/2005 auszugehen; diese lautet:

"Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslandstätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

a) Inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

b) Begünstigte Auslandstätigkeiten sind 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."

§ 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 entspricht (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 621 BlgNR XVII. GP) inhaltlich § 3 Z 14a EStG 1972; diese Bestimmung lautete auszugsweise:

"[Von der Einkommensteuer sind befreit]: ...

Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe, für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit mit einem begünstigten ausländischen Vorhaben des Arbeitgebers in Zusammenhang steht und ihre Dauer jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht. Inländische Betriebe im Sinne dieser Bestimmung sind auch inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern. Begünstigte ausländische Vorhaben im Sinne dieser Bestimmung sind die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen 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."

§ 3 Z. 14a EStG 1972 wurde durch das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550, in das EStG 1972 eingefügt. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 113 BlgNR XV. GP, führen dazu aus:

"Da sich auf dem Sektor des Anlagenbaues 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 Ausland im Zusammenhang steht."

Die in Rede stehende Befreiungsbestimmung erfasst nach ihrem Wortlaut nur "inländische Betriebe", die bestimmte, begünstigte Tätigkeiten ausüben. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbieten die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EGV) jedoch alle Maßnahmen, die Gemeinschaftsangehörige in der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Gemeinschaftsgebiet benachteiligen könnten. In diesem Zusammenhang haben die

Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten insbesondere das unmittelbar aus dem Vertrag abgeleitete Recht, ihr Herkunftsland zu verlassen, um sich zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu begeben und sich dort aufzuhalten. Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher Beeinträchtigungen dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (vgl. EuGH vom 15. Dezember 1995, C-415/93, Bosman, Randnr. 93 - 96).

Innerhalb der Gruppe der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitnehmer stellt die Beschränkung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe im Lichte der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes - wovon der Verwaltungsgerichtshof in Übereinstimmung mit der belangten Behörde ausgeht - eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, die die gleiche Tätigkeit ausüben, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind, die durchaus geeignet ist, 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. Der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 steht daher, soweit darin das Vorliegen eines "inländischen Betriebes" verlangt wird, die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EGV (nunmehr Art. 45 AEUV) entgegen. Nationales Recht, das im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht steht, ist verdrängt. Die Verdrängungswirkung des Gemeinschaftsrechts hat zur Folge, dass die nationale Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht steht.

Soweit der Sachverhalt in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts (Unionsrechts) fällt, ist die Befreiungsbestimmung zufolge der gemeinschaftsrechtlich garantierten Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach dem Gesagten auch auf Betriebe in Mitgliedstaaten der Europäischen Union anzuwenden.

Damit wird aber das in den ErlRV 621 BlgNR XVII. GP als Begründung für die Regelung angeführte Ziel der gegenständlichen Steuerbefreiung, die Förderung der österreichischen Exportwirtschaft in einem bedeutsamen Teil der Anwendungsfälle nicht mehr erreicht.

Mit dem EStG 1988 erfolgt die - dem Grunde nach dem Sachlichkeitsgebot entsprechende - Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit in Form der steuerlichen Anknüpfung an das vom einzelnen Steuersubjekt erzielte Einkommen (vgl. z.B. VfGH vom 12. Dezember 1991, G 188/91, Slg 12.940). Hat sich der Gesetzgeber zur Besteuerung nach der am (Markt)Einkommen bemessenen Leistungsfähigkeit entschlossen, muss auch die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung einschließlich der entlastenden Regelungen, insbesondere allfälliger Steuerbefreiungen, dem Sachlichkeitsgebot des Art. 7 Abs. 1 B-VG entsprechen. Vergleicht man den österreichischen Arbeitnehmer, der von der österreichischen Arbeitsstätte (z.B. in Wien) aus auf eine österreichische Baustelle (z.B. in Bregenz) entsendet wird mit einem anderen österreichischen Arbeitnehmer, der von derselben österreichischen Arbeitsstätte aus auf eine Baustelle im Ausland (z.B. in Bratislava) entsendet wird, liegt die Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung (Steuerpflicht in dem erstgenannten Fall, Steuerbefreiung im zweiten Fall) nicht auf der Hand. Unterschiede in der Leistungsfähigkeit der Arbeitnehmer bestehen nicht.

Wie oben näher ausgeführt, begründet der Gesetzgeber die Differenzierung mit Gründen der Exportförderung. Betrachtet man die unmittelbar vom Normtext des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 erfassten Ausnahmefälle, mag diese wirtschaftspolitische Überlegung ein Rechtfertigungsgrund sein (vgl. den Beschluss des VfGH vom 27. Februar 2006, B 987/05-3). Nun erfährt - wie schon dargestellt - der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in den Fällen, die in den Anwendungsbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit fallen, eine Ausweitung. Vom Befreiungstatbestand erfasst sind damit auch die in ausländischen Arbeitsstätten beschäftigten Grenzgänger aus Österreich, wenn sie an irgendeinen anderen ausländischen Ort entsendet werden. Im Hinblick auf die nicht unbeträchtlich große Zahl von solchen Fällen erscheint nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes der

Rechtfertigungsgrund der "Exportförderung" nicht mehr hinzureichen. Der im Hinblick auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit im Rahmen ihrer Anwendbarkeit modifizierte Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 ist nicht (mehr) auf "inländische Betriebe" eingeschränkt, sondern erfasst jedenfalls auch Betriebe in der EU und der Schweiz (vgl. das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, BGBl. III Nr. 133/2002).

Der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 erfordert weiters eine "Auslandstätigkeit". Einer Auslegung, wonach dieses Tatbestandsmerkmal im Sinne einer Mindestentfernung der Entsendung (in Kilometern) zu verstehen ist, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entgegenstehen, dass dies dem Zweck der Regelung, der Exportförderung, widerspräche. So unterscheidet sich beispielsweise die Entsendung von dem in Wien gelegenen Arbeitsort nach Bratislava aus der Sicht der Exportförderung nicht von einer Entsendung auf relevante geographische Distanzen. Wird aber dem Tatbestandsmerkmal der "Auslandsentsendung" nicht eine besondere Art der Beschwerlichkeit in Form einer Mindestentfernung beigemessen, erweist sich die Regelung bei ihrer Anwendung auf Arbeitnehmer ausländischer Betriebe (in den Anwendungsfällen der Arbeitnehmerfreizügigkeit) als in besonderem Ausmaß willkürlich, weil jeder Aufenthalt außerhalb der ohnedies schon im Ausland befindlichen gewöhnlichen Arbeitsstätte als "Auslandstätigkeit" angesehen werden kann, die - wenn Tätigkeiten der in der lit. c des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 festgelegten Art erbracht werden - steuerfrei sind.

Wird der Rechtfertigungsgrund der Exportförderung in einer Vielzahl von Fällen nicht mehr erreicht, verliert auch die Beschränkung auf bestimmte im Einzelnen aufgezählte Auslandstätigkeiten (im wesentlichen im Bereich des Anlagenbaus) ihre sachliche Rechtfertigung. Kann die Steuerbefreiung nicht mehr hinreichend mit der Förderung der österreichischen Exportwirtschaft begründet werden, besteht auch aus der Sicht des Arbeitgebers keine sachliche Rechtfertigung für die Differenzierung. Es ist kein Grund ersichtlich, Arbeitgeber, die ihre Arbeitnehmer zu anderen als den in der lit. c leg.cit. angeführten Tätigkeiten ins

Ausland entsenden, von der Steuerbefreiung auszuschließen. Die Regelung bewirkt damit auch eine willkürliche Differenzierung zwischen vergleichbaren Gruppen von Arbeitgebern, schlägt doch die Steuerfreiheit des Arbeitslohnes auch als Vorteil auf den Arbeitgeber durch (vgl. § 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993, § 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967).

Die Wurzel der sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung ist die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988. Daran ändert nichts, dass erst die auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit gestützte Ausweitung des Anwendungsbereichs der Regelung, und somit Gemeinschaftsrecht/Unionsrecht, die Untauglichkeit des Rechtsfertigungsgrundes der Exportförderung offen legt. Nicht das Gemeinschaftsrecht ist in der Lage, die unsachliche Differenzierung zu beseitigen, sondern ausschließlich die Aufhebung der Regelung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 durch den Verfassungsgerichtshof.

Eine Einschränkung des Aufhebungsantrages auf die im Beschwerdefall betroffene Montage würde zu weiteren nicht zu rechtfertigenden Differenzierungen führen, weshalb die gänzliche Aufhebung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 beantragt wird.

W i e n , am 22. März 2010