

Verwaltungsgerichtshof

Zl. A 2010/0016-1

(Zl. 2008/15/0133)

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 der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, in der Beschwerdesache des Finanzamtes Feldkich in 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 25. Jänner 2008, Zl. RV/0184-F/05, betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 (mitbeteiligte Partei: C Z in L, vertreten durch Mag. Martin Feurstein, Steuerberater in 6850 Dornbirn, Montfortstraße 18c), 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 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, als verfassungswidrig aufzuheben.

### B e g r ü n d u n g :

Beim Verwaltungsgerichtshof ist zur Zl. 2008/15/0133 die Beschwerde des Finanzamtes Feldkirch gegen die Berufungsentscheidung vom 25. Jänner 2008, GZ. RV/0184-F/05, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 der mitbeteiligten Partei Clemens Zerlauth anhängig. Der in Österreich wohnhafte Mitbeteiligte stand in den Streitjahren 2001 bis 2003 in einem Dienstverhältnis zu einem Schweizer Arbeitgeber und wurde von diesem in verschiedene europäische und asiatische Länder zur Montage und Inbetriebnahme von Strickmaschinen entsandt.

Das Finanzamt unterzog die vom Mitbeteiligten im Rahmen seiner Auslandstätigkeiten erzielten Einkünfte der Einkommensteuer.

(29. April 2010)

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid entschied der unabhängige Finanzsenat (die belangte Behörde) über die gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 vom Mitbeteiligten erhobene Berufung.

Die belangte Behörde ging davon aus, dass der Mitbeteiligte in den Streitjahren 2001 bis 2003 (u.a.) in Rumänien, in der Türkei, in Thailand, Italien, Spanien und Korea tätig war und Österreich nach den mit den genannten Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (Hinweis auf Art. 15 Abs. 2 der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen) berechtigt ist, die dafür bezogenen Vergütungen zu besteuern. Auch der auf die Tätigkeit in Hong Kong entfallende "Gehaltsteil" unterliege (mangels Doppelbesteuerungsabkommens) der österreichischen Besteuerung. Die vom Mitbeteiligten in den genannten Ländern ausgeübten Tätigkeiten erfüllten jedoch - abgesehen vom Erfordernis eines inländischen Betriebes - alle Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988. Da 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. im Beschwerdefall dem Abkommensrecht (vgl. das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, BGBl. III Nr. 133/2002) verdrängt werde, sei der Berufung des Mitbeteiligten stattzugeben.

Dagegen wendet sich die vorliegende vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde.

In Erledigung dieser Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 in der Stammfassung vor ihrer Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, anzuwenden.

Diese Bestimmung lautete:

"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 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 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 eingefügt durch das Bundesgesetz vom 18. Dezember 1979, BGBl. Nr. 550. 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. Weiters betroffen sind - wie im Beschwerdefall - etwa auch Arbeitnehmer, die ohne Grenzgänger zu sein, von ihrem ausländischen Arbeitgeber an irgendeinen ausländischen Ort entsandt werden, wenn das zur Anwendung gelangende Doppelbesteuerungsabkommen im Sinne des OECD-Musterabkommens (vgl. dessen Art. 15 Abs. 2) ausgestaltet ist. 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 ist.

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 Rechtfertigungsgrundes 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 Montagetätigkeit würde zu weiteren nicht zu rechtfertigenden Differenzierungen führen, weshalb die gänzliche Aufhebung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 10 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, beantragt wird.

W i e n , am 29. April 2010