

SWI 6/2010, 245

**Themen:**

- Österreichisches Außensteuerrecht > Auslandsentsendung von Monteuren
- Steuerrecht von Staaten A-Z > Österreich
- Schwerpunkte > Mitarbeiterentsendung und Arbeitskräftegestaltung

**Stefan Bendlinger\*****Steht die Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeit vor dem Aus?****Has the Tax Exemption for Privileged Activities Performed Abroad Reached Its End?**

According to a particular provision of the Austrian Income Tax Act, income received by employees from Austrian resident employers or non-resident employers having an Austrian permanent establishment is tax-exempt if the employees are performing particular activities in connection with a construction or erection project executed outside Austria. According to judgments of the Austrian Independent Board of Finance (UFS), this provision has to be applied to Austrian resident employees working for employers resident in the European Union, in the European Economic Area, and in Switzerland, as well. In a case presented by the tax office to the Austrian Supreme Administrative Court, the latter filed an appeal to the Austrian Constitutional Court to repeal this tax exemption. According to the Supreme Administrative Court, it is not reasonable anymore further to apply this provision introduced into the Income Tax Act 1972 in 1979. The Constitutional Court has already decided to examine the provision in question. Stefan *Bendlinger* analyses the findings of the Austrian Supreme Administrative Court and the possible impacts of a repeal on Austrian enterprises doing business abroad.

**I. Steuerfreiheit für „begünstigte Auslandstätigkeiten“**

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG i. d. F. BGBl. I Nr. 161/2005 sieht eine Steuerbefreiung für Einkünfte vor, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn diese Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über den Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

Begünstigt sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG die Bauausführung, Montage, Montageüberwachung, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personalgestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch 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 Gewinnen von Bodenschätzen im Ausland.

Als „*inländische Betriebe*“ gelten nach dem Gesetzeswortlaut „...*Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern* ...“. In mehreren Entscheidungen hat der UFS<sup>1</sup> entschieden, dass die Einschränkung der Steuerfreiheit auf inländische Betriebe gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt. Die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Betrieben sei nämlich geeignet, einen bei einem inländischen Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Inland davon abzuhalten, sein Herkunftsland zu verlassen und dieselbe Tätigkeit bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Betrieb anzunehmen. Der Inlandsbezug des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG würde daher jedenfalls die *Arbeitnehmerfreizügigkeit* i. S. d. Art. 39 EGV (nunmehr Art. 45 AEUV<sup>2</sup>) beschränken. Eine Rechtfertigung für diese Beschränkung konnte der UFS nicht erkennen.

In einer dieser Entscheidungen hatte der UFS, Außenstelle Feldkirch,<sup>3</sup> festgestellt, dass es auch das zwischen der EG und der Schweiz bestehende Freizügigkeitsabkommen [SWI 2010, 246 (FZA)]<sup>4</sup> gebiete, einem in Österreich ansässigen Arbeitnehmer auch dann die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG zu gewähren, wenn dieser von einem *in der Schweiz ansässigen Arbeitgeber* als Maschinist auf einer Tunnelbaustelle *in der Schweiz* beschäftigt wird. Ersteres aufgrund der gemäß FZA auch im Verhältnis zur Schweiz gebotenen Arbeitnehmerfreizügigkeit. Letzteres deshalb, weil der Begriff „*Auslandstätigkeit*“ nach innerstaatlichen Auslegungsregeln zu interpretieren sei und auch durch Gemeinschaftsrecht nicht verdrängt werden könne, weshalb jedes Gebiet als „*Ausland*“ zu gelten habe, das außerhalb des österreichischen Staatsgebiets liegt. Somit sei auch die Schweiz, weil sie nicht Teil des Bundesgebiets ist, Ausland und jede Tätigkeit, die in die Schweiz ausgeübt wird, als *Auslandstätigkeit* anzusehen.<sup>5</sup> Für die vom BMF vertretene „teleologische“ Interpretation des Begriffs „*Auslandstätigkeit*“ bleibe daher kein Raum.<sup>6</sup>

Gegen die Entscheidung des UFS hat das Finanzamt gemäß § 292 BAO Amtsbeschwerde eingebracht. In der Folge hat der VfGH in insgesamt fünf Beschlüssen auf Grundlage des Art. 140 Abs. 1 B-VG beim VfGH den Antrag gestellt, § 3 Abs. 1 Z 10 EStG *als verfassungswidrig aufzuheben*.<sup>7</sup> Der VfGH hat bereits entschieden, in der Sache ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten.<sup>8</sup>

## II. Die Geschichte des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG

Mit BGBl. Nr. 550/1979 vom 18. 12. 1979 wurde mit § 3 Z 14a in das EStG 1972 eine Bestimmung eingefügt, die eine Förderung internationaler Anlagenerrichtungen durch inländische Betriebe bewirken sollte. Begründet wurde diese Maßnahme in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage<sup>9</sup> damit, dass sich auf dem Sektor des Anlagenbaus im Ausland die Konkurrenzverhältnisse zunehmend verschärfen würden und sich die

steuerliche Behandlung der Arbeitslöhne von ins Ausland entsandten Arbeitnehmern im Vergleich mit anderen Ländern („Montageerlass“ in Deutschland) für österreichische Unternehmen *wettbewerbsnachteilig* auswirke. Daher wurde eine Steuerfreistellung für alle Fälle einer Auslandstätigkeit inländischer Arbeitnehmer vorgesehen, die mit der Errichtung von Anlagen im Ausland in Zusammenhang stehen.<sup>10</sup>

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 entspricht in aktueller Fassung im Wesentlichen § 3 Z 14a EStG 1972. Durch das AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, wurde infolge der Rechtsprechung von UFS<sup>11</sup> und VwGH<sup>12</sup> der Gesetzeswortlaut jedoch insofern eingeschränkt, als in Zusammenhang mit der *Personalgestellung* die Notwendigkeit der Anlagenerrichtung durch „andere Unternehmen“ auf „andere inländische Betriebe“ beschränkt wurde.

### III. Der VwGH ortet Verfassungswidrigkeit

#### 1. Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit

Die Begründung des VwGH für seinen Antrag auf gänzliche Aufhebung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG i. d. F. BGBl. I Nr. 161/2005 hat ihre Wurzel in der unionsrechtswidrigen Einschränkung der Befreiungsbestimmung auf Arbeitnehmer „inländischer Betriebe“. Denn Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates daran hindern oder <sup>[SWI 2010, 247]</sup> davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen eine Beeinträchtigung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden.<sup>13</sup> Innerhalb der Gruppe der in Österreich steuerpflichtigen Arbeitnehmer stelle daher die in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG enthaltene Beschränkung im Lichte der Rechtsprechung des EuGH eine Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern dar, welche die gleiche Tätigkeit ausüben, aber bei ausländischen Betrieben beschäftigt sind. Deswegen sei die Bestimmung durchaus geeignet, 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. § 3 Abs. 1 Z 10 EStG verstoße daher gegen Art. 45 AEUV und werde daher durch unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht verdrängt. Da nationale Regelungen in jener Gestalt anwendbar bleiben müssen, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehen, sei die Befreiungsbestimmung auch auf Arbeitnehmer von Betrieben in EU-Mitgliedstaaten anzuwenden.

#### 2. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit rechtfertigt keine Steuerfreistellung „begünstigter Auslandstätigkeit“

Mit dem EStG 1988 erfolgte eine dem Sachlichkeitsgebot entsprechende Besteuerung nach Maßgabe der *Leistungsfähigkeit* in Form der steuerlichen Anknüpfung an das vom einzelnen Steuersubjekt erzielte Einkommen. Nach Ansicht des VwGH müsse deshalb die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung

einschließlich der entlastenden Regelungen, insbesondere allfälliger Steuerbefreiungen, dem *Sachlichkeitsgebot* des Art. 7 Abs. 1 B-VG entsprechen. Vergleiche man den österreichischen Arbeitnehmer, der von seiner österreichischen Arbeitsstätte in Wien aus auf eine österreichische Baustelle nach Bregenz entsendet wird, mit einem anderen österreichischen Arbeitnehmer, der von derselben österreichischen Arbeitsstätte in Wien aus auf eine Baustelle im Ausland, z. B. in Bratislava (Slowakei), entsendet wird, liege die Rechtfertigung für die unterschiedliche steuerliche Behandlung (Steuerpflicht im Inlandsfall, Steuerfreiheit im Auslandsfall) nicht auf der Hand. Denn es bestünden zwischen den beiden Fällen auch *keine Unterschiede* in der *Leistungsfähigkeit*.

### 3. Fehlende Zielerreichung

#### 3.1. Die „Auslandstätigkeit“ als Tatbestandsmerkmal

Wenn nun die Befreiungsbestimmung auch auf Arbeitnehmer von Betrieben angewandt werden müsse, sei das in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage als Begründung für die Regelung angeführte *Ziel*, nämlich die Förderung der österreichischen Exportwirtschaft, in einem bedeutsamen Teil der Anwendungsfälle nicht mehr erreicht. Betrachte man die unmittelbar vom Normtext des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG erfassten Ausnahmefälle, mag nach Ansicht des VwGH diese *wirtschaftspolitische Überlegung* ein Rechtfertigungsgrund sein.<sup>14</sup> Aufgrund der unionsrechtlich gebotenen Ausweitung des Befreiungstatbestands auf die in EU-Mitgliedstaaten (wohl auch in EWR-Staaten<sup>15</sup>) bzw. in der Schweiz befindlichen ausländischen Arbeitsstätten beschäftigten Arbeitnehmer und im Hinblick auf die nicht unbeträchtlich große Zahl von solchen Fällen erscheint nach Ansicht des VwGH der *Rechtfertigungsgrund der „Exportförderung“* nicht mehr hinzureichen.

[SWI 2010, 248] Die in der zugrunde liegenden Entscheidung des UFS<sup>16</sup> getroffene Feststellung, wonach nach dem Gesetzeswortlaut jede außerhalb Österreichs ausgeübte Tätigkeit als „*Auslandstätigkeit*“ qualifiziert werden müsse, wird vom VwGH bestätigt und zur Begründung seines Aufhebungsantrags herangezogen. Der Meinung des BMF, wonach im Hinblick auf das Argument der Konkurrenzfähigkeit gegenüber ausländischen Betrieben eine Tätigkeit vorliegen müsse und es sich mit dem Argument der Inkaufnahme von Unbilligkeiten durch den Arbeitnehmer um eine Tätigkeit handeln müsse, die auch aus der Sicht des inländischen Arbeitnehmers im Ausland ausgeübt werde, ist der VwGH nicht gefolgt.<sup>17</sup>

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut setze der Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (nur) eine „*Auslandstätigkeit*“ voraus. Die Unterstellung einer dazu notwendigen Mindestentfernung der Entsendung (in Kilometern) würde der mit der Regelung bezweckten Exportförderung widersprechen. Denn eine Entsendung von dem in Wien gelegenen Arbeitsort nach Bratislava würde sich aus der Sicht der Exportförderung nicht von einer Entsendung auf relevante geografische Distanzen unterscheiden. Wenn aber dem Tatbestandsmerkmal der

„*Auslandsentsendung*“ nicht eine besondere Art der Beschwerlichkeit in Form einer Mindestentfernung beigemessen werde, erweise sich die Anwendung dieser Regelung – in Anwendungsfällen der Arbeitnehmerfreizügigkeit – auf Arbeitnehmer ausländischer Betriebe als in besonderem Maße willkürlich, weil dann jeder Aufenthalt außerhalb der ohnehin schon im Ausland befindlichen gewöhnlichen Arbeitsstätte als „*Auslandstätigkeit*“ angesehen werden kann, wenn die übrigen in § 3 Abs. 1 Z 10 EStG genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.

### **3.2. Keine sachliche Rechtfertigung für die Beschränkung auf einzelne Auslandstätigkeiten**

Wird damit der Rechtfertigungsgrund der Exportförderung in einer Vielzahl von Fällen nicht mehr erreicht, verliert nach Ansicht des VwGH auch die Beschränkung auf bestimmte in § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG im Einzelnen aufgezählte Auslandstätigkeiten, die im Wesentlichen den Bereich des Anlagenbaus betreffen, ihre sachliche Rechtfertigung. Denn wenn die Steuerbefreiung nicht mit der Förderung der österreichischen Exportwirtschaft begründet werden kann, bestünde aus Arbeitgebersicht *keine sachliche Rechtfertigung für die Differenzierung* zwischen Tätigkeiten im Bereich des Anlagenbaus und *anderen Aktivitäten*, die von Arbeitnehmern im Ausland erbracht werden. Dem VwGH ist kein Grund ersichtlich, Arbeitgeber, die ihre Arbeitnehmer zu anderen als den in § 3 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG angeführten Tätigkeiten ins Ausland entsenden, auszuschließen. Die Regelung bewirke damit auch eine willkürliche Differenzierung zwischen vergleichbaren Gruppen von Arbeitgebern, zumal die Steuerfreiheit des Arbeitslohns wegen der in § 5 Abs. 2 lit. c KommStG 1993 dafür vorgesehenen Kommunalsteuerbefreiung und der Befreiung vom Dienstgeberbeitrag in § 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967 als Vorteil auch auf den Arbeitgeber durchschlage.

## **IV. Gesetzesprüfungsverfahren**

Wenngleich erst die auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit gestützte Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG und somit das Gemeinschaftsrecht die Untauglichkeit des Rechtfertigungsgrundes der Exportförderung offenlegt, ist nach Ansicht des VwGH die *sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung* Grund für den Aufhebungsantrag. Letztere könne nicht durch Gemeinschaftsrecht beseitigt werden, sondern ausschließlich durch die Aufhebung der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG i. d. F. BGBl. I Nr. 161/2005. Der VfGH ist dem Antrag des VwGH gefolgt und hat zu den fünf vom VwGH eingebrachten Anträgen<sup>18</sup> ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet.<sup>19</sup>

## **V. [SWI 2010, 249] Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort**

Es bleibt abzuwarten, ob der VfGH den Anträgen des VwGH Folge leistet und die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG tatsächlich zur Gänze aufheben wird. Wie der Gesetzgeber darauf reagieren wird, ist unklar. Es steht außer

Zweifel, dass eine ersatzlose Streichung der inzwischen mehr als 30 Jahre dem österreichischen Rechtsbestand angehörende Steuerbefreiung Auswirkungen auf die Konkurrenzfähigkeit der österreichischen Exportwirtschaft haben wird. Denn nach den Intentionen des Gesetzgebers war es Sinn und Zweck der Begünstigung, dem österreichischen Exporteur – begrenzt allerdings auf Aktivitäten im Bereich des Anlagenbaus – durch die Steuerfreistellung seiner auf Auslandsbaustellen tätigen Arbeitnehmer eine gewisse Rechtssicherheit hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung seiner ins Ausland zu entsendenden Arbeitnehmer im Inland zu verschaffen. Nicht zuletzt deshalb, um die Kalkulation seiner Auslandsaufträge zu erleichtern und gleiche Konkurrenzverhältnisse zu schaffen.

Zum Zeitpunkt des mit BGBl. Nr. 550/1979 v. 18. 12. 1979 in Kraft gesetzten § 3 Z 14a EStG 1972 hatte man vor allem den *deutschen* Wettbewerb im Auge, der gerade dabei war, durch einen „Auslandstätigkeitserlass“<sup>20</sup> deutschen Exporteuren den Schritt ins Ausland zu erleichtern. Dieser auf Grundlage des § 34c Abs. 5 und des § 50 Abs. 7 dEStG ergangene Erlass, der ebenso im Bereich Anlagenbau tätige Arbeitnehmer *inländischer Arbeitgeber* unter gewissen Voraussetzungen begünstigt, gehört nach wie vor dem deutschen Rechtsbestand an. Auch in *Frankreich* kennt man eine ähnliche Begünstigung. In Frankreich ansässige Arbeitnehmer sind z. B. dann steuerfrei, wenn sie an mehr als 183 Tagen innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums im Ausland in Zusammenhang mit Bauausführungen, Montagen, Inbetriebnahmen oder dem Betrieb von Anlagen oder in Zusammenhang mit der Ausbeutung von Bodenschätzen tätig sind.<sup>21</sup>

Sollte der VfGH entscheiden, § 3 Abs. 1 Z 10 EStG aufzuheben, wird der Gesetzgeber gefordert sein, mit Augenmaß zu reagieren. Eine gänzliche Eliminierung der Steuerbefreiung für begünstigte Auslandstätigkeit wäre dem Wirtschaftsstandort Österreich jedenfalls abträglich, solange sich nicht auch andere EU-Mitgliedstaaten bzw. EWR-Staaten dazu entschließen, auf vergleichbare unilaterale Steuerfreistellungen zu verzichten.

---

\* Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Partner einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

<sup>1</sup> UFS 5. 10. 2005, RV/0016-F/04; 29. 5. 2006, RV/0028-F/06; 22. 6. 2006, RV/1007-W/06; 2. 8. 2006, RV/0032-F/06; 4. 8. 2006, RV/0010-F/06; 16. 8. 2006, RV 0252-F/05; *Bilger*, Die Einschränkung der Steuerfreiheit für Auslandsmontage auf Arbeitnehmer inländischer Betriebe gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG verstößt gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EGV, UFS aktuell 2005, 393 (393 ff.).

<sup>2</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. Nr. C 115 vom 9. 5. 2008, S. 47.

<sup>3</sup> UFS 14. 4. 2008, RV/0360-F/07.

<sup>4</sup> Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die

---

Freizügigkeit, BGBl. III Nr. 133/2002.

<sup>5</sup> UFS 14. 4. 2008, RV/0360-F/07.

<sup>6</sup> UFS 18. 5. 2009, RV/0132-S/09.

<sup>7</sup> Vom VwGH wurden die folgenden, im Wesentlichen gleichlautenden Beschlüsse gefasst: VwGH 22. 3. 2010, 2006/15/0180 (A 2010/0011); 22. 3. 2010, 2008/157/0184 (A 2010/0012); 22. 3. 2010, 2008/15/0295 (A 2010/0013); 2008/15/0151 (A 2010/0014); 22. 3. 2010, 2008/15/0219 (A 2010/0015).

<sup>8</sup> G 29/10–G 33/10.

<sup>9</sup> ErlRV 113 BlgNR 15. GP.

<sup>10</sup> ErlRV 113 BlgNR 15. GP.

<sup>11</sup> UFS 24. 2. 2004, RV/0174-K/02.

<sup>12</sup> VwGH 24. 10. 2005, 2001/13/0226; 10. 8. 2005, 2002/13/0024.

<sup>13</sup> EuGH 15. 12. 1995, Rs. C-415/93, *Bosman*, Rn. 93–96.

<sup>14</sup> Beschluss des VfGH vom 27. 2. 2006, B 987/05-3.

<sup>15</sup> UFS 16. 8. 2006, RV/05252/F/05, worin der UFS einem in Österreich ansässigen Servicetechniker die Steuerfreistellung der von seinem liechtensteinischen Arbeitgeber gewährten Arbeitslöhne für in China und Taiwan ausgeübte Tätigkeiten auf Grundlage des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG i. V. m. Art. 28 EWR-Abkommen zugestanden hat.

<sup>16</sup> UFS 14. 4. 2008, RV/0360-F/07.

<sup>17</sup> *Sadlo*, Aufhebungsantrag des VwGH zum „Montageprivileg“, ARD Nr. 6049/12.

<sup>18</sup> Siehe FN 7.

<sup>19</sup> VfGH G 29/10–G 33/10.

<sup>20</sup> Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlass), dBMF-Schreiben vom 31. 10. 1983, IV B 6-S 2293 – 50/83, BStBl. I 1983, 470. *Bendlinger/Walch*, *Auslandsentsendungen in der Praxis des österreichischen und internationalen Steuerrechts* (2006) 30 f.

<sup>21</sup> Art. 81A Code Général des Impôts; IBFD, France – Individual Taxation – Country Analysis, Pkt. 7.1.1.2. und Pkt. 7.2.

---